

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE DIREITO  
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO

Thiago Gehrke

A RENDA DISTORCIDA:  
A Isenção na Tributação de Lucros e Dividendos e seus Reflexos

Porto Alegre  
2018

Thiago Gehrke

**A RENDA DISTORCIDA:**

**A Isenção na Tributação de Lucros e Dividendos e seus Reflexos**

Trabalho de Conclusão de Curso de  
Graduação em Ciências Jurídicas e  
Sociais pela Universidade Federal do  
Rio Grande do Sul (UFRGS)  
apresentado como requisito parcial para  
obtenção do grau de Bacharel em  
Direito

Orientação: Prof. Dr. Ricardo Antonio  
Lucas Camargo

Porto Alegre

2018

Thiago Gehrke

## A RENDA DISTORCIDA:

### A Isenção na Tributação de Lucros e Dividendos e seus Reflexos

Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação em Ciências Jurídicas e Sociais pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS) apresentado como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovado em 10 de janeiro de 2018

## BANCA EXAMINADORA

---

Prof. Dr. Ricardo Antonio Lucas Camargo  
Orientador

---

---

## **AGRADECIMENTOS**

Com o fechamento de um ciclo, o conceito de pessoa privilegiada aflora no meu histórico. Sempre tive a disposição pessoas incríveis, muito apoio e incentivo para realizar meus sonhos. Muitas chances e incentivo para falhar e levantar. Um estudo básico de altíssima qualidade, comungado com o desenvolvimento acadêmico em uma universidade federal de altíssimo nível e acesso a diversos profissionais qualificados, humanos e comprometidos com o exercício de suas funções.

Agradeço, primeiramente, aos meus pais. Pela sempre presente perseverança e crença na minha educação. Pelo carinho, pelos conselhos, pelo exemplo forte. Por me fazer compreender a lição de que as conquistas são passageiras, mas que o conhecimento adquirido nas vitórias e derrotas toma nosso âmago. Abastecendo-nos o empenho de buscar sempre o melhor. Pelo amor incondicional, fonte de minha segurança e de qualquer sucesso que eu alcance em vida. Esta vitória é, principalmente, para vocês.

Aos demais familiares, cujo apoio sedimentou em minhas raízes o viés de que o estudo é o trajeto para realizações. Especialmente meu padrinho Milton. Junto aos meus pais, a pessoa que mais investiu carinho, paciência e zelo. Incentivando meu desenvolvimento racional e atuando como horizonte de um homem responsável, educado e inteligente. Exemplo do que eu desejo ser.

Às grandíssimas amigas que fomentei ao longo deste breve caminhar. Encontrando em todos, exemplos vívidos de superação, força de vontade e realização. Particularmente, aos excelentes: Gustavo, Machado; “Amigos do Ghestal”: Eric, Flávio, Gui, Sofia, Thiago, Isadora e Bruna; estendendo o agradecimento ainda à galera da “82”: Renato, William, e demais, pelos muitos anos de camaradagem e do “Urso Polar” pelo ano vivido. O que sou hoje em muito reflete nossos aprendizados e momentos divididos. Vocês são a família que escolhi.

Aos colegas que formaram a turma de 2012/2, iniciando um ciclo de uma universidade mais inclusiva, orgulho de ter dividido lições com todos. Sobretudo, ao grupo de colegas que estiveram comigo desde o princípio da graduação. Vulgo “Bonde do Fundão”, demonstrando que profissionais e pessoas incríveis

surgem dos confins da baderna de uma sala de aula – e da mesa do Exportação. Nominalmente: Tebaldi, Branco, Douglas, Cícero, João, Vasconcellos e Rafael.

Aos profissionais que demonstraram que o Direito é a senda das modificações que desejamos ver no mundo. Em especial ao caro Luís Carlos, pelos ensinamentos e conversas, fomentando minha atual concepção e carinho pelo Direito.

Ao meu orientador Ricardo, pelo auxílio na elaboração deste estudo, assim como por seu incansável comprometimento com a academia e com o serviço público. Ainda aos demais profissionais da educação que dividiram parte do seu tempo e conhecimentos para que eu esteja aqui hoje.

Credito, por fim, a todos os cidadãos brasileiros o fim deste ciclo. O fomento da Universidade Pública em ofertar ensino de qualidade jamais pode ser inibido. Que a sociedade seja capaz de compreender que seu engajamento é uma força da natureza, baluarte da construção de um mundo menos desigual. Que possamos almejar uma sociedade onde os privilégios que tive não sejam exceções. Sejam regra.

*Taxes are what we pay for a civilized society*

Oliver Wendell Holmes, Jr.

*To say that right enforcement presupposes the strategic allocation of public resources is above all to recall how the parts fit into the whole*

(...)

*Individual freedom is both constituted and bolstered by collective contributions.*

Stephen Holmes e Cass R. Sunstein em *The Cost of Rights: Why liberty Depends on Taxes*

## RESUMO

Este estudo tem como escopo uma análise da sistemática tributária em vigência no Brasil, visualizando suas particularidades no contexto que envolve o tratamento dado à espécie de rendimento provido da distribuição acionária de lucros e dividendos, diante de seu perfil isento perante o Imposto de Renda. O desenvolvimento do trabalho se deu com a interpretação da doutrina tributária atual, em diapasão com diversos estudos na seara econômica sobre os reflexos práticos encontrados pela atual sistemática. Ainda, utilizou-se dos conceitos de justiça distributiva desenvolvidos por John Rawls para se traçar paralelos entre a efetividade do atual modelo de justiça social na sistemática do Instituto constitucional da Repartição econômica. Construindo, dos primórdios do Imposto de Renda no mundo, sua atual sistemática. Tendo este como ponde exordial, durante o trabalho serão desenvolvidos diversos conceitos tributários, assim como o apontamento de diversas doutrinas para formular um debate conciso acerca das consequências jurídicas e econômicas fomentadas pela isenção dos lucros e dividendos do perfil de incidência do Imposto de Renda; assim como o quanto essa diferenciação reflete parte da política econômica do país. Traçando-se o caminho para o debate sobre a eficiência da medida e da sua legitimidade perante a Constituição econômica brasileira. Por fim, apresentar-se-á breve estudo de dados, referente à experiência estrangeira sobre o tema.

**Palavras-chave:** Tributação. Renda. Lucros e Dividendos. Repartição. Progressividade. Justiça Distributiva.

## ABSTRACT

This study has as its scope an analysis of the tax system in effect in Brazil, visualizing its particularities in the context that involves the treatment given to the kind of income provided by the share distribution of profits and dividends, given its profile exempt from Income Tax. The development of the work took place with the interpretation of the current tax doctrine, in tune with several studies in the economic field about the practical reflexes found by the current system. Also, the concepts of distributive justice developed by John Rawls were used to draw parallels between the effectiveness of the current model of social justice in the systematics of the Constitutional Institute of the Economic Distribution. Building, from the beginnings of the Income Tax in the world, its current systematics. During this work, several tax concepts will be developed, as well as a description of several doctrines to formulate a concise debate about the legal and economic consequences fomented by the exemption of profits and dividends from the profile of incidence of Income Tax; as well as how this differentiation reflects part of the country's economic policy. Charting the way to the debate on the efficiency of the measure and its legitimacy before the Brazilian economic constitution. Finally, a brief study of data will be presented, referring to the foreign experience on the subject.

**Keywords:** Taxation. Income. Profits and Dividends. Distribution. Progressivity. Distributive Justice.



## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Tabela 1 - Efeitos da Extrafiscalidade.....	32
Figura 1 - Crescimento do acúmulo de renda no mundo.....	41
Tabela 2 - Alíquotas do IRPF.....	57
Figura 2 - Rendimentos do Capital e Produção Mundial.....	78
Figura 3 - Desigualdade nas nações.....	79
Figura 4 - Perfil tributário: Brasil e o mundo.....	80
Tabela 3 - Influência do JCP na Tributação.....	87
Tabela 4 - Hipótese de Incidência e Fato Gerador.....	88
Figura 5 - Rendimentos Declarados (Em bilhões de R\$, cotação de 2013).....	96
Figura 6 - Valores <i>per capita</i> e alíquotas por faixas de renda.....	97
Tabela 5 - Valores devidos - Pejotização.....	100

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

CETAD – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros

CRFB – Constituição da República Federativa do Brasil

CSLL – Contribuição Social sobre Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

ILL – Imposto Sobre o Lucro Líquido

IR – Imposto de Renda

IRC – Internal Revenue Code

IRPF – Imposto de Renda Pessoa Física

IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica

IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte

JCP – Juros Sobre Capital Próprio

LC – Lei Complementar

LSA – Lei das Sociedades por Ações

OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

OI – Organizações Internacionais

PNUD – Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento

STB – Sistema Tributário Brasileiro

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>12</b>
<b>2 O ESTADO FISCAL E A JUSTIÇA DISTRIBUTIVA: COMO A REPARTIÇÃO DOS RESULTADOS E A IGUALDADE MODELAM O SISTEMA TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>16</b>
2.1 A CORRELAÇÃO ENTRE A REPARTIÇÃO E A SISTEMÁTICA DO SISTEMA TRIBUTÁRIA NACIONAL.....	16
2.1.1 O Instituto da Repartição.....	17
2.1.2 Direito Econômico e o Estado Fiscal: A Finalidade dos Tributos.....	20
2.1.3 O Direito Econômico como mecanismo.....	22
2.2 TRIBUTAÇÃO E O ESTADO FISCAL BRASILEIRO.....	25
2.2.1 A Extrafiscalidade.....	31
<b>3 – O IMPOSTO DE RENDA E A JUSTIÇA DISTRIBUTIVA: HISTÓRICO E CONCEITOS.....</b>	<b>39</b>
3.1 A RENDA E SUA TRIBUTAÇÃO COMO FONTES DE EQUIDADE.....	39
3.1.1 No mundo.....	42
3.1.2 No Brasil.....	45
3.2 A TRIBUTAÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS: PERSPECTIVA HISTÓRICA DO PERFIL BRASILEIRO.....	49
3.2.1 O Imposto de Renda.....	51
3.3 CONCEITO DE RENDA PARA O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO...52	
3.4 PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS NO IMPOSTO SOBRE A RENDA: A GENERALIDADE, A UNIVERSALIDADE E A PROGRESSIVIDADE.....	54
3.5 DA FUNÇÃO DO TRIBUTO COMO MEIO DE FOMENTO À IGUALDADE SOCIAL PRESENTE NA TEORIA DA JUSTIÇA COMO EQUIDADE.....	59
3.5.1 A construção do conceito de Justiça Distributiva.....	60
3.5.2 A Justiça Distributiva.....	67
3.5.3 A Justiça Distributiva em Rawls.....	70
<b>4 – A RENDA DISTORCIDA: A DESIGUALDADE LATENTE NO PERFIL DO CONTRIBUINTE BRASILEIRO.....</b>	<b>76</b>
4.1 LUCROS E DIVIDENDOS.....	82
4.1.1 O lucro segundo o instituto da repartição.....	83
4.1.2 O lucro e o dividendo.....	84
4.1.3 Isenção de Lucros e Dividendos – a Lei 9.249/1995.....	85
4.2 FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	88
4.2.1 Ocorrência e classificação do Fato Gerador.....	91

<b>4.2.2 Fato Gerador no IR.....</b>	<b>93</b>
4.3 A FALSA SIMETRIA DO IRPF.....	94
<b>4.3.1 O Processo de “Pejotização” do profissional liberal.....</b>	<b>99</b>
<b>4.3.2 Bitributação .....</b>	<b>100</b>
4.4 TRIBUTAÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS PELO MUNDO.....	106
<b>4.4.1 A experiência Alemã – um sistema clássico.....</b>	<b>107</b>
<b>4.4.2 A experiência Estadunidense – um sistema intermediário.....</b>	<b>108</b>
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>110</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>114</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A noção de Estado possui íntima relação com a noção de Economia Política. O trato na ingerência de recursos – não somente o “como”, mas também o “quando” – caracteriza, muito além do polo ideológico, verdadeira motriz da relação humana, por vezes, confundindo-se com a própria história da sociedade moderna.

O Estado, tendo de lidar com as próprias demandas de seu povo, necessita de um constante lastro econômico. Nesta seara, a atuação do Direito Tributário. Do contexto primitivo do tributo – como instrumento de reparação por custos de guerra, imposto pelo vencedor ao perdedor<sup>1</sup> – até sua caracterização progressiva pela Declaração francesa dos Direitos do Homem e do Cidadão, datada de 1789, a noção de tributo evoluiu em conjunto com a noção de Estado, alcançando *status* de instrumento deste, sendo delimitada por uma série de critérios a fim de que, através de sua cobrança, promova-se desenvolvimento sustentável da sociedade.

Assim, o próprio estudo da complexa relação heterônoma entre o Estado e o cidadão permeia a relação entre seus direitos e deveres fundamentais, posto que o tributo, principal instrumento para consecução dos anseios sociais<sup>2</sup>, é fonte, sobretudo, de justiça social. Conjecturando-se uma complexa relação deste dever individual de pagar tributos com a efetivação dos direitos fundamentais dos demais membros da sociedade, reafirma-se o caráter social do estudo do tributo, uma vez que sua relação parte da inicial visão de dever pessoalizado para uma de responsabilidade com a sociedade em geral<sup>3</sup>.

Afirma Thomas Piketty<sup>4</sup> que “O imposto não é uma questão apenas técnica, mas eminentemente política e filosófica, e sem dúvida a mais importante de todas” fato que se traduz em toda nossa experiência histórica. Trata-se do fomento social em alcançar, via conjunto de pessoas, fins comuns. Trata-se da capacidade do homem em se debruçar de forma soberana e técnica, definindo

---

<sup>1</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p.194.

<sup>2</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8ª.ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p.21.

<sup>3</sup> CARDOSO, Alessandro Mendes. *O dever fundamental de recolher tributos no Estado democrático de direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017, p.147.

<sup>4</sup> PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*; tradução Monica Baumgarten de Bolle. 1ª ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 481.

e instrumentalizando suas escolhas políticas com o poderio econômico necessário para suas realizações, principalmente tratando-se da valoração do social nas recentes experiências constitucionais.

O contexto da tributação, quando inserta em um Estado Social pressupõe a realização dos direitos fundamentais. O vernáculo adquiriu sentido outro, alcançando-se o que Leandro Paulsen<sup>5</sup>, baseado nos ensinamentos de Oliver Wendell Holmes Jr., Liam Murphy e Thomas Nagel<sup>6</sup>, leciona quando afirma que é inconcebível a manutenção da totalidade dos direitos sociais ofertados ao cidadão “senão no bojo de um Estado democrático de Direito, social e tributário”.

Ocorre que tratar de tributação no Brasil ainda significa tratar de coibir distorções no – já díspar - sistema. Trata-se de reedificá-lo.

É notório que as disparidades da dinâmica capitalista atual exercem influência cabal na obtenção de recursos e oportunidades aos indivíduos. John Rawls<sup>7</sup>, desenvolvendo a teoria de justiça distributiva, já demonstrava que o mérito individual se encontra subjugado pela arbitrariedade do fortuito no nascimento, influenciando profundamente o equilíbrio competitivo. Forma em que tanto talentos individuais, quanto esforço pessoal, comportam-se apenas como fator complementar nas chances de êxito pessoal e profissional, deixando à própria sorte o cidadão que nasce em família menos abastada.

Tal disparidade acarreta, no processo globalizado, concentração de renda, alcançando o significativo resultado de minúscula parcela ser detentora de poderio econômico equivalente à massiva quota populacional do mesmo Estado. Obra do desequilíbrio insustentável que a renda do capital gera quando irrefreada.

Com efeito, utilizar-se-á o desenvolvimento do conceito Instituto da Repartição de forma a dar ênfase ao substrato da efetividade de um sistema tributário em proporcionar um estado menos desigual. Verificando-se como opções político-econômicas afetam o equilíbrio social.

---

<sup>5</sup> PAULSEN, 2017, p.22.

<sup>6</sup> “[...] a economia moderna na qual ganhamos nosso salário, compramos nossa casa, temos a nossa conta bancária, economizamos para a aposentadoria e acumulamos bens pessoais, e na qual usamos nossos recursos para consumir ou investir, seria impossível sem a estrutura fornecida pelo governo, que é sustentado pelos impostos.” (MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade privada: os impostos e a justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla, São Paulo: Martins Fontes, 2005, p.11)

<sup>7</sup> RAWLS, John. *Uma teoria da Justiça*. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p.388

O sistema tributário constitucional vigente oferece os freios. Só decidimos, diante do exercício de forças políticas, não os utilizar, condenando o próprio sistema ao colapso.

Conforme será desenvolvido em sequência, a concepção atualmente adotada pela legislação pátria, isentando a renda proveniente dos lucros e dividendos, incorre em uma falha gritante sobre o ponto de vista da progressividade do imposto sobre a renda (IR); ademais, uma falha gritante em obstar a ampliação da desigualdade social. Concretizando a violação da progressividade tributária no topo da distribuição de renda brasileira, seguindo na contramão das medidas adotadas pela maioria dos países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) no combate à acumulação de capital.

Deste todo, alcança-se o objeto deste trabalho. Respondendo quais as consequências e como a isenção permeia o Sistema Tributário Nacional. Utilizando-se em larga escala de todo o contexto histórico que formulou e moldou o relacionamento da tributação com seus reflexos e objetivos sociais, somado das ferramentas desenvolvidas pelo estudo, sobretudo, do Direito Econômico, espera-se aqui apontar para o que se considera indispensável para uma efetiva reforma tributária. O alcance da tributação no capital relevante proveniente dos lucros e dividendos.

## 2. O ESTADO FISCAL E A JUSTIÇA DISTRIBUTIVA: COMO A REPARTIÇÃO DOS RESULTADOS E A IGUALDADE MODELAM O SISTEMA TRIBUTÁRIO

### 2.1 A CORRELAÇÃO ENTRE A REPARTIÇÃO E A SISTEMÁTICA TRIBUTÁRIA NACIONAL

Sendo o cerne deste trabalho o apontamento dos fatores jurídicos, político e econômicos que ensejam a aplicabilidade de um tributo progressivo, preceitua-se como necessária a compreensão da abrangência que a distribuição dos ganhos impõe aos diversos estratos sociais que compõem uma sociedade.

Ao se atribuir determinado valor a determinada atividade –seja jurídica ou politicamente – a sociedade exibirá resultados diversos em seu substrato fático-econômico. Com efeito, os resultados de uma política econômica apresentam desde um potencial difusor, convergente e democrata até uma possível ameaça às forças que exprimem a justiça social de um Estado de Direito<sup>8</sup>.

A agenda elegida deve ter como ponto chave a consonância entre seu intento e seus resultados, de forma que estes possam se alinhar aos preceitos Constitucionais. É neste sentido que se desenvolve a análise do Direito Econômico. É, também, por este motivo que a discussão sobre o Imposto de Renda encontra aqui um visual – mas não conceitual – desvio. Ao optar por tratar especificamente das questões concernentes ao tema, espera-se que o leitor visualize a importância do debate envolvendo o que o Estado Brasileiro assumiu ao redigir o artigo 3º da Constituição Federal<sup>9</sup>.

<sup>8</sup> Sobre a definição de Estado de Direito, Kant a nomeava como o estado onde a união dos homens sob o império das leis do Direito, traduzindo-se no que Ricardo Lobo Torres nomearia como o reino da legalidade, cujo objeto seria garantir os direitos fundamentais, essencialmente o da liberdade (em amplo efeito) – e assim, garantindo-se o da igualdade sob o seu aspecto formal.

(KANT, Immanuel. *Die Metaphysik der Sitten. Metaphysische Anfangsgründe der Rechtslehre*. Frankfurt: Suhrkamp, 1977, Werkausgabe VIII, p. 429. apud TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. I – Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p.521)

<sup>9</sup> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - **construir uma sociedade livre, justa e solidária;**

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - **erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;**

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.” (grifos nossos)

Dá-se especial observância aos pontos gizados quando em vista da promoção de uma reforma tributária realmente efetiva.



Afirma-se que no cerne de cada transformação política grandiosa da história, houve também uma revolução tributária.<sup>10</sup> O direito, como se tratará, responsabilizar-se-á por compreender este substrato factual econômico e apresentar as soluções que desemboquem em seus próprios preceitos. O de uma sociedade onde todo membro possa prover de uma existência digna e de iguais possibilidades.

É neste sentido que a forma procedida na repartição do produto econômico referente à Sociedade Brasileira será utilizada para motivar o debate sobre o modelo atual de taxaço de Lucros e Dividendos adotado pelo estado brasileiro.

### 2.1.1 O Instituto da Repartição

O conceito do termo repartição, quando tomado pelo viés do Direito Econômico é adotado como o rateio dos resultados provenientes de determinado exercício, dentro de um universo de economicidade – ou seja, tendo como horizonte um universo que lida com a escassez dos bens de produção. É, por excelência, um fato inerente à atividade humana.

Parte-se da avaliação da produção econômica, à necessária distribuição do resultado obtido. Da definição do termo, o Professor Ricardo Antonio Lucas Camargo aponta *“é em torno da repartição que se estabelece discussão acerca do regime econômico desejável”*<sup>11</sup>, uma vez que ela comporta, nada menos que o reflexo da postura social na distribuição dos seus resultados – ou seja, a forma como a sociedade em geral procede na valoração de cada um de seus membros.

A distribuição dos resultados provenientes do mercado, na vigência da justiça econômica atual, demanda que estes sejam repartidos a fim de possibilitar a realização dos direitos fundamentais. Por dizer: o resultado ótimo obtido por determinado cidadão x, deve ter uma breve parcela colhida pelo Estado, redistribuindo-a ao cidadão y de forma a possibilitar melhores condições de vida ao grupo. Ou seja: de forma a abastecer o Estado do poderio de satisfazer o que este se prontifica a cumprir na lista de direitos fundamentais

---

(BRASIL, Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado, 1988.)

<sup>10</sup> PIKETTY, 2014, p. 480.

<sup>11</sup> CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas, *Curso elementar de Direito Econômico*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2012. p. 379.

perpetradas em sua constituição. Opera nesse sentido, a definição que Ricardo Lobo Torres dá para a construção do conceito de uma Constituição Financeira, verificando-a como base propedêutica para – logicamente - análise do conceito financeiro:

*“A Teoria da Constituição Financeira estuda:*

- a) De um lado, a constitucionalização do ordenamento financeiro e dos seus subsistemas objetivos. A Teoria da Constituição Financeira é o próprio somatório das diversas especializações representadas pela Teoria da Constituição Tributária, pela Teoria da Constituição Orçamentária, pela Teoria do Federalismo Fiscal, etc;*
- b) De outra parte, a irradiação dos direitos fundamentais no sentido da concretização dos direitos e deveres na via da legislação. Estuda as teorias da conformação dos direitos fundamentais e da efetivação dos direitos sociais.”<sup>12</sup>*

A estrutura integrada entre os ramos econômico e financeiro constituiu um Estado capaz de planejar sua atuação em um universo capitalista, adequando o formalismo das medidas financeiras à ordem dos preceitos econômicos. Essa concepção resultou em uma perspectiva de Estado atuante, legitimando sua participação ativa. Ocorrendo no seio da CRFB de 1988, esta relação (nomeada como articulação) atuou como força motriz para a edição dos princípios econômicos. Equilibrando-se princípios liberais clássicos, a princípios de teor social; de fato, a relação de “choque” entre princípios, a exemplo da propriedade privada e a função social dela, cristaliza a noção de um Estado estruturador das relações econômicas, promovendo seus objetivos.

Destarte, traduzindo-se como finalidade da Ordem Econômica Constitucional a expressão: “assegurar a todos existência digna conforme os ditames da justiça social”<sup>13</sup>, leciona Washington Peluso Albino de Souza<sup>14</sup>, sua conceituação é concretizada não somente pela inteligência do art. 170, se perfazendo pela conjuntura do texto constitucional.

Tratando-se do Art. 170, Ricardo Antonio Lucas Camargo define a Ordem Econômica como “o conjunto de princípios, funcionando harmoniosamente, que vêm a definir os elementos do sistema econômico e do regime econômico”. Portanto, da ordem aos valores e suas relações, de forma que não é uma tarefa simples identificar a relação íntima do instituto da Repartição com o texto

---

<sup>12</sup> TORRES, 2009, p.63 e ss

<sup>13</sup> Art. 170 CRFB

<sup>14</sup> SOUZA, Washington Peluso Albino de, Primeiras Linhas de Direito Econômico, 6 ed., São Paulo: LTr, 2005, p. 549

constitucional; mas, uma vez alinhada, visualiza-se claramente os resultados de uma política visando uma melhor partilha da riqueza entre os segmentos sociais. Nesse vertente, ressalta-se a construção constitucional dos princípios do Sistema Tributário Nacional, conforme segue lecionando o professor Washington, localizando no Título VI da CRFB a consonância entre a repartição e a promoção dos princípios tributários.

Destarte, caracterizando-se como forma determinativa da quantificação de riqueza em determinada sociedade, apontando de que forma é procedida e, por consequência, a quem a valoração será mais abrangente.

Relacionando-se ao *modus operandi* das relações envolvendo o Instituto da Repartição e a Política Econômica adotada. Este, efetivado por meio da adoção legislativa de diplomas regulamentadores, assim como pela ação direta do Poder Executivo em sua atuação política. Tomando-se as fontes de renda como passíveis de crivos diversos – adotando-se modalidades ora mais, ora menos “agressivas” para determinadas fontes.

Portanto, a repartição toma como germe o resultado econômico, balizado nos ditames da Política Econômica da sociedade. Determinando o condicionamento do resultado econômico.

Este resultado econômico toma forma de um acréscimo, seguindo o conceito de renda adotado pelo Código Tributário Nacional (CTN) (*imput*), entretanto, para a conceituação do Instituto da Repartição, o vocábulo “renda” supra será tomado de sentido diverso, sendo substituído pela utilização, aqui, do termo “Ganho”, de forma que renda será uma das suas representações<sup>15</sup>.

O resultado terá sua forma determinada conforme a modalidade em que efetivado seu pagamento<sup>16</sup>. Estas, manifestam-se como: (a) Renda – sendo aqui referente ao valor imobiliário, determinado como “renda da terra”, figura presente nos primórdios da noção de locação; (b) Juro – como pagamento ao capital monetário; (c) Salário – recompensa pelo dispêndio do tempo desempenhado; e (d) Lucro – como contrapartida ao risco da atividade produtora.<sup>17</sup>

---

<sup>15</sup> SOUZA, Washington Peluso Albino de, *Primeiras Linhas de Direito Econômico*, 6 ed., São Paulo: LTr, 2005, p. 549

<sup>16</sup> CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas, *Curso elementar de Direito Econômico*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2012. p. 379.

<sup>17</sup> AUGUSTO, Ana Maria Ferraz. *Enciclopédia Saraiva de Direito*. Vol. 65: Repartição. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 76

De forma que sua destinação será dada em (a) Bens de Consumo; (b) Bens de Produção (abarcando aqui o conceito de Investimento); e (c) Poupança; solidificando-se duas grandes questões da sua aplicação.

A primeira, referente ao destino dos valores: como a destinação depende do montante total, ressalta Ricardo Antonio Lucas Camargo<sup>18</sup> pela ingerência prioritária dos Bens de Consumo contra as suas formas outras diante de quanto menor a remuneração base for. Tal ocorrência ressalta um segundo ponto: a importância de verificar nesta ocorrência a regressividade de taxa que incida unicamente sobre valor determinado de um bem de consumo – por, indiretamente, inibir a prática de forma outra de aplicação da remuneração dos fatores de produção, incidindo diretamente na mencionada incrementação da disparidade social pelo tempo.

Tal apontamento retrata a especial correlação entre o Instituto da Repartição e o Direito Tributário. De forma que o tributo alcance seu objeto arrecadatário sem infligir o substrato da progressividade fiscal, mensurando-o conforme a capacidade contributiva individual e adequando sua operabilidade para as funções extrafiscais que se dispor a tomar.

Este viés permite traçar um mapa econômico, o Instituto da repartição possibilita uma dualidade de análises perante sua aplicação e resultados, sendo estas de caráter quantitativo: procedendo em uma análise comparativa entre o alcance das remunerações perante classes mais e menos abastadas da sociedade, nomeado aspecto relativo; assim como uma análise relativa ao montante pertinente a cada indivíduo, este nomeado aspecto absoluto; ou de caráter qualitativo – tratando de forma específica a forma como ocorre a aquisição e a exclusão da riqueza.<sup>19</sup>

## **2.1.2 Direito Econômico e o Estado Fiscal: A Finalidade dos Tributos**

Já foram esboçados breves questionamentos sobre o posicionamento que o Estado deve - constitucionalmente – adotar quando na promoção fiscal. Defende-se que, para oferecer uma resposta ao questionamento da

---

<sup>18</sup> CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. *Economia política para o curso de direito*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012. p. 131.

<sup>19</sup> CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. *Economia política para o curso de direito*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012. p. 132-133.

aplicabilidade de determinado tributo, deve-se então, primeiramente, compreender qual sua finalidade. Para então, mapeando o sistema vigente, verificar sua coerência.

Tal concepção de análise difere fortemente do caráter jurídico-formalista que historicamente foi utilizado nos estudos dos tributos em sede de um Estado Social. Vivenciados pela regência de um modelo positivista normativista. Somente superado na passagem do viés pós-positivista que marca a ascensão do Estado Democrático de Direito. Abandonando os pressupostos de uma jurisprudência dos conceitos e dos interesses, buscando alcançar a jurisprudência dos valores ou dos princípios, conforme desenvolve Ricardo Lobo Torres<sup>20</sup>. Caráter que reflete a matriz kantiana – consolidada pelo que passou a se chamar de neokantianismo - que passa a reaproximar os conceitos de direito dos da moral<sup>21</sup>.

Ressalte-se que, de forma alguma, toma-se aqui um posicionamento iconoclasta contra o positivismo jurídico<sup>22</sup>, haja vista sua contribuição em definir todo o arcabouço com o que está se trabalhando. A questão suscitada observa a leitura de Ricardo Lobo Torres sobre a disciplina do Direito Tributário no cerne doutrinário após a CRFB de 1988<sup>23</sup>, reflexo de uma sociedade que vivenciava sua reabertura política, repleta pelos anseios de uma diretriz tributária – não só tributária, mas sobre o direito em geral – pautada pela legalidade e pela segurança jurídica, o que se mostrava na forma deste apreço formalista.

Com efeito, ao que pese o posicionamento de Alfredo Augusto Becker sobre o tema<sup>24</sup>, um excessivo formalismo tergiversa o estudo tributário em um

<sup>20</sup> TORRES, 2009, p.156.

<sup>21</sup> ALEXY, Robert. “*Zur kritik des Rechtspositivismus*”. In: DREIER, Ralf (Ed.). *Rechtspositivismus und Wertbezug des Rechts*. Stuttgart: Franz Steiner, 1990, p.9. apud TORRES 2009, p.156.

<sup>22</sup> Sobre o tema: CAMARGO, Ricardo Antonio Lucas. O jurisdicismo e o raciocínio do Direito Econômico. In: [http://fbde.org.br/artigos/ricardo\\_o%20juridicismo%20e%20o%20raciocinio%20do%20direito%20economic.html](http://fbde.org.br/artigos/ricardo_o%20juridicismo%20e%20o%20raciocinio%20do%20direito%20economic.html), Acessado em 10 de agosto de 2017.

<sup>23</sup> “A teoria descritiva projetou-se para o campo do direito tributário, no qual alguns juristas defenderam a separação rígida entre Ciência das Finanças e Ciência do Direito Tributário, cabendo a este o estudo da essência dos impostos ou a exposição dos princípios e das normas relativas à imposição. No mesmo sentido a orientação dos juristas que seguindo as pegadas de Kelsen e de outros positivistas, separam, com rigor metodológico, a ciência da realidade da ciência normativa, buscando o purismo da forma e as regras matrizes”. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. I – Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p.163

<sup>24</sup> Em sua teoria, Alfredo certo momento afirma: “O problema da separação rigorosa entre a ciência das Finanças e o Direito Tributário é de importância vital pois o conúbio do Direito

plano pós-positivista, ignorando aspectos como a extrafiscalidade, visto que o viés restritivo na análise jurídico-formal acomoda o Direito apenas no seu caráter descritivo – objeto, que extinguiria qualquer análise prescritiva do direito<sup>25</sup>, dissociando-o dos resultados de suas medidas, e, portanto, de todo o contexto socioeconômico no qual irá ser inserido.

É desta retomada da correlação entre a ciência jurídica e a realidade social<sup>26</sup> que, utilizando o Instituto da Repartição como base – sustentando-se o viés econômico e filosófico que sedimenta o argumento desta pesquisa - cabe-se, agora, demonstrar o como e o porquanto da escolha pela metodologia do Direito Econômico para a análise deste tributo.

### 2.1.3 O Direito Econômico como mecanismo

O Direito Econômico é ramo do Direito responsável por regulamentar as medidas de política econômica e seus sujeitos, harmonizando interesses individuais e coletivos. Utilizando do princípio da economicidade, representa o conjunto de normas de conteúdo econômico, guiado pela ideologia presente na ordem constitucional, de forma a prover o adequado tratamento normativo aos sujeitos atuantes e alvos das medidas econômicas. Trata-se de um ramo do Direito responsável por lidar não com o fato econômico<sup>27</sup> em sentido casuístico, mas com o ordenamento objetivo e subjetivo adotado pela ordem jurídica constitucional para disciplinar e guiar o cerne do contexto econômico de determinada sociedade.

O Direito Econômico sobressai os limites do conflito entre os interesses privados, guiado pelos princípios de justiça social, de modo que sua atuação normatize situações de forma particular, não o sendo objeto de outros ramos do direito. Tomando como agentes econômicos desde os indivíduos e empresas, até o Estado e Organizações Internacionais (OI), incumbindo-se de ser o elo de

---

Tributário com a Ciência das Finanças [...] provoca a gestação de um ser híbrido e teratológico: o Direito Tributário invertebrado” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1968, p. 23) Muito além da tirada cômica, os dizeres representam uma perspectiva unicamente juspositiva.

<sup>25</sup> ROSS, Alf. *Sobre el Derecho y la Justicia*, p 308. apud TORRES, 2009, p.163.

<sup>26</sup> TORRES, 2009, p.166.

<sup>27</sup> “Fato econômico é todo fato que de alguma forma vai repercutir na satisfação de necessidades”.

SOUZA, Washington Peluso Albino de. *Ensaio de conceituação jurídica do preço*. Belo Horizonte: Imprensa Oficial, 1949, p. 21.

harmonia entre interesses – por vezes – dissociados. Também não se prende aos conceitos do direito público, pois se faz presente tanto na gama de direitos individuais quanto na atuação deste junto à sociedade<sup>28</sup>, fugindo, na visão de Washington Peluso Albino de Souza<sup>29</sup>, do dualismo clássico entre o direito público e o direito privado. É deste ponto que sobressai o caráter harmonizador do Direito Econômico, considerando ambos agentes como parte de uma unidade no estudo das medidas econômicas aplicadas e as consequências que virão a ser definidas.

Política econômica é o conjunto de medidas postas em prática para atender objetivos econômicos. Sabe-se que a prática econômica, quando resguardada por uma lacuna normativa, pode acabar tornando atrativas práticas abusivas ou arbitrárias, de forma dissociada aos princípios constitucionais, mercadológicos e tributários, afetando a paridade entre seus sujeitos. Assim, a necessidade da juridicização proveniente do Direito Econômico.

Utiliza-se do conceito nomeado "linha de maior vantagem", fundamentado por Max Weber<sup>30</sup> para moldar os parâmetros da economicidade. Diferentemente da sua caracterização totalmente econômica, a linha de maior vantagem quotiza a economicidade como um princípio atinente à realização dos objetivos sociais. Isto é, seu objeto não é sustentado tão somente pelo lucro efetivo, mas principalmente pela efetivação de necessidades definidas com caráter de essencialidade pelo ordenamento. De forma que seja tão importante a determinado setor da sociedade alcançar um balanço equilibrado e positivo, quanto – não o alcançando plenamente – ainda assim realizar com proeza sua função. Como aponta Ricardo Antonio Lucas Camargo:

*“A partir daí se começa a entender que o debate sobre o caráter deficitário das empresas estatais deva ser tratado em termos que não se limitem a este aspecto, pois há casos em que ele é do próprio sistema, integra a finalidade pela qual a empresa existe.”*<sup>31</sup>

---

<sup>28</sup> SOUZA, 2005, p. 27.

<sup>29</sup> *ibid*, p. 28.

<sup>30</sup> WEBER, Max. *Economia e sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva*; trad. Regis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa; Rev. Gabriel Cohn, Brasília: Universidade de Brasília, 1999, p.83 e ss.

<sup>31</sup> CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. *Economia política para o curso de direito*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012. p. 36.

Economicidade, portanto, deve ser tratada como a forma efetiva de se alcançar resultados positivos sim. Porém, sobretudo de entregar aos indivíduos o aparato – aqui, no sentido figurativo do termo - apto a satisfazer suas necessidades e anseios. Fato que corrobora a consonância entre a economicidade e a utilização da função extrafiscal de diversos tributos, assim como toma-se de exemplo a própria edição constitucional do tributo sobre as grandes fortunas, apesar deste não ter encontrado aplicabilidade mesmo previsto pelo legislador originário. Esta dinâmica tem caráter tão expressivo na história da tributação que deu gênese ao que foi nomeado como Imposto Confiscatório nos Estados Unidos, recaindo em percentuais elevados sobre as rendas e heranças das alíquotas mais altas. Caracterizando a particularidade da tributação anglo-saxã dominante durante o século passado<sup>32</sup>.

Como leciona Ricardo Antonio Lucas Camargo, toda medida em caráter de política econômica, visa algum objetivo econômico<sup>33</sup>. Indiferentemente do sujeito e da necessidade, ela sempre existirá e deverá ser valorada pelo Direito, passando pelo crivo a ocorrência de sua satisfação e de sua urgência. De forma que o Direito, representa um alinhamento de comportamentos desejáveis. Verificando na realidade fática a realização de certas condutas – com viés guiado pela ideologia dominante - de forma a lhe atribuir consequências. Reforça-se a ideia de uma relação dialética entre o Direito e a Economia, assim como da Economia Política, conforme lição de Aliomar Baleeiro, quando ressaltava a existência de um núcleo comum de normatividade entre as ciências sociais que tratam como objeto as finanças públicas. Este núcleo é o fator que compreende a formação da riqueza como plano para a programação da vida social dos cidadãos, assim como pela possibilidade destas ciências produzir regras guiadoras de conduta; perfazendo ambos os caracteres descritivo e prescritivo para a norma.

---

<sup>32</sup> BALEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*, 19ª ed. rev. e atualiz. SEGUNDO, Hugo de Brito Machado, Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 412.

<sup>33</sup> CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. *Economia política para o curso de direito*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012. p. 23.



## 2.2 TRIBUTAÇÃO E O ESTADO FISCAL BRASILEIRO

O convívio social cria necessidades cuja demanda só pode ser satisfeita pelo próprio grupo, ressurgindo-se a figura do imposto como um fenômeno sociológico complexo. Voltado de natureza econômica e política, o Imposto assume caráter de prestação paga pelo contribuinte perante a oportunidade de determinada ação Estatal – ou ainda, atuando como forma de saciar despesa deste segundo pelo ato exercido. A noção de Estado que permeou os anais da modernidade revela que o próprio exercício da Ordem, de direitos como segurança, saúde e moradia são exercidos diante de um escambo de força. Ao se transferir ao governante o poder, também se transfere a materialidade capaz de compor os atos que dele se esperam, traduzindo-se na fundada noção de grupo, onde a coletividade há de sustentar a si mesma mediante uma “coação silenciosa”. Portanto, a própria existência do imposto confunde-se com o poder político coercitivo do Estado, ao que Aliomar Baleeiro clama como expressão e efeito do mesmo tema<sup>34</sup>.

A gênese da taxa como objeto social se deu com o surgimento do denominado Estado Fiscal. Este foi o substituto natural do Estado de Polícia absolutista, superando-o diante da ascensão de dois grandes fatores, estes: a estrutura capitalista e o liberalismo político. Sua constituição se deu em conjunto com a adoção do Estado de Direito, de forma que ambos surgimentos são correlacionados. Consubstanciados nos ideais da liberdade e igualdade, com amplo destaque à legalidade, sua aparição não poderia ser dar em período outro se não na modernidade. De fato, o período que o antecedeu possuía uma viés completamente dissonante sobre a aplicação tributária, operando principalmente nos ingressos originários do patrimônio do príncipe, ao revés da grande alteração sistemática que o Estado Fiscal trouxe: perfilando-se nos empréstimos da receita pública – operados pelo Legislativo -, assim como nos tributos, que deixaram de ser transitórios para determinadas atividades e situações – a exemplo do imposto de guerra – e passaram a ter um caráter vinculativo às necessidades permanentes da sociedade, comportando-se e adequando-se de forma a respeitar a riqueza individual, e criando-se o que viria a ser considerado como a capacidade contributiva. Tal reviravolta possui tamanha importância histórica

---

<sup>34</sup> BALEEIRO, 2015, p. 336-338.

que comportou tema de inúmeras revoluções pela história, com especial destaque à norte-americana, cuja busca por igualdade tributária entre metrópole inglesa e colônia acarretou a Revolução Americana de 1776<sup>35</sup>.

Sua ocorrência se deu graças ao estopim de outro grande fato da modernidade, a organização econômica-política fomentada pelo capitalismo moderno. Com a separação do que Ricardo Lobo Torres aponta como o *ius eminense*<sup>36</sup> e o poder tributário, a fazenda do príncipe e a fazenda pública tiveram sua conjugação obstada, afastando essa espécie de “poder moderador” sobre as finanças. Houve grande evolução da burocracia fiscal, sistematizando e organizando o caixa estatal. Tal organização diversa, favorecida pelo advento de um melhor funcionamento judiciário, com a edição de novas figuras – a exemplo da sociedade anônima, favorecendo o fomento econômico para empreitadas de maior estatura – solidificaria o Estado Fiscal, como leciona Ricardo Lobo Torres, quando afirma:

*“Só o Estado que cultiva a igualdade e a legalidade, e que, ao mesmo tempo, necessita de recursos provenientes da economia privada, mais abundantes que os da polis e das comunidades medievais, é que se pode classificar como Estado Fiscal. A fiscalidade, por conseguinte, é fenômeno que historicamente coincide com a formação dos Estados Nacionais, do Estado Federal, da Democracia Liberal ou do Estado Constitucional.”*

Nesta mesma inteligência, o autor ainda cita observação de Schumpeter, ao visualizar que o “tributo tem uma relação tão profunda com Estado, que a expressão Estado Fiscal poderia ser considerada como um pleonismo”<sup>37</sup>. Destarte, seria no bojo do liberalismo capitalista que o Estado Fiscal daria seus passos exordiais, como ainda Ricardo Lobo Torres<sup>38</sup> citaria das obras de Gabriel Ardant:

*“Assim que o imposto nascia, de modo relativamente espontâneo, no meio de um povo independente, ele representava a transformação de outras obrigações, do serviço militar, da armada, das prestações in natura, ele liberava o homem da constrição de caráter feudal ou*

---

<sup>35</sup> Karnal, Leandro (org.) *História dos Estados Unidos: Das origens ao século XXI*. São Paulo: Contexto, 2007.

<sup>36</sup> “O Príncipe percebia, segundo o caráter com que atuava, prestações de caráter público e auxílios a título privado”. (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975, p.212 apud TORRES, 2009, p. 521).

<sup>37</sup> SCHUMPETER Joseph, *Die Krise des Steuerstaats*. Frankfurt: Suhrkamp, 1976, p.344 apud TORRES, 2009, p. 522.

<sup>38</sup> TORRES, 2009, p.519

comunitário, ele lhe restituía a disposição de seu tempo e de seu trabalho. O Estado tornava-se exterior ao indivíduo”<sup>39</sup>

E de Heinrich Weber-Grellet: “O Estado Fiscal (*Steuerstaat*) funda-se na liberdade (*Freiheit*), igualdade (*gleichheit*) e no equilíbrio social (*sozialen Augleich*) é o espelho da estrutura social fundamental (*gesellschaftlichen Grundstrukturen*).”<sup>40</sup> Desta última citação segue-se à transformação deste Estado Fiscal voltado ao capitalismo clássico, para o que passou a ser denominado como Estado Social Fiscal, transformação que forneceu todo o aparato conceitual que guia esta análise.

A crescente crise de antagonismo entre o estado fiscal e o povo – em maior partida entre população e o ascendente poderio das empresas privadas – ocorrida no início do século passado, foi a força transformadora que realmente trouxe a figura da estrutura social de Heinrich para o bojo Fiscal. O Estado Social inspirado em seus valores basilares – justiça, liberdade e utilidade – alterava seu comportamento perante seus cidadãos, libertando-se das amarras que a exclusividade da proteção do caráter da liberdade individual<sup>41</sup> impunha em sua atuação. Ele passaria deste caráter burocrático organizacional, para um caráter fortemente atuante – denominado por alguns até como excessivamente paternalista – de forma a ser guiado pelos próprios ideais jurídicos concernentes aos princípios de justiça social. Este modelo de Estado, obtinha seu fulcro justamente da questão tributária, sendo indispensável para sua formação, investido do que Ricardo Lobo Torres nomeia como *status positivus* do Estado Social, uma autorização a intervenção deste no campo econômico, adotando medidas de promoção da justiça social, tais como redistribuição de renda, observação da capacidade contributiva do cidadão e busca por uma justa remuneração – além de outras como o pleno emprego, de forma que o viés de justiça social liberal encontrara neste modelo do Estado Fiscal, sua maior correlação.

Sob pretexto pejorativo, muito se fala quando no determinar de medida voltada a implementação de taxa progressiva ou alteração desta como atuação

<sup>39</sup> ARDANT, Gabriel. *Histoire de L'Impôt*. Paris:Fayard, 1971, v.1, p.431 apud TORRES, 2009, 522.

<sup>40</sup> WEBER-GRELLET, Heinrich. *Steuern im modernen Verfassungsstaat. Funktionen, Prinzipien und Strukturen des Steuerstaats und des Steuerrechts*. Köln: O. Schmidt, 2001, p.1 apud TORRES, 2009, p. 522.

<sup>41</sup> TORRES, 2009, p.533

do Estado em um caráter voltado ao socialismo ou “comunismo bolivariano”. Ressalta-se brevemente que tal concepção sequer chega a formatar um silogismo, visto que a primeira premissa já é falha. O exercício da fiscalidade não se sustenta em um ambiente político que não o capitalismo, sendo fundada na gênese do pensamento liberal e seguindo os ditames do seu sistema. A ideologia socialista afasta o que se tem como entendimento de um Estado Fiscal. Tudo por uma simples lógica, se o Estado detém todos os meios de produção, os gastos estatais são corroborados pela entrada financeira a título de contraprestação pelos bens e serviços prestados. Todo custo fiscal passa, assim, a fazer parte do valor do produto, extinguindo-se sua participação lateral. Desta forma, um Estado cuja ideologia dominante seja o Socialismo, terá sua fiscalidade amplamente digerida pelo próprio substrato de sua econômica pátria, confundindo-se finanças públicas com economia<sup>42</sup>, de forma a alcançar a definição de Isensee, quando afirma que O próprio sistema socialista exige e significa o desaparecimento do Estado Fiscal<sup>43</sup>.

Com efeito, foi desta atuação ativa do Estado Social Fiscal que surgira sua crise passada a metade final do século passado. Adaptando-se na CRFB 1988 em formatação que passaria a ser conhecida como Estado Democrático Fiscal, um estado fulcrado na segurança jurídica, no bem-estar social e na prevenção. Miguel Reale delinearla perfeitamente a correlação entre a atual Constituição e este viés histórico do Estado Fiscal, *in verbis*:

“Poder-se-á acrescentar que o adjetivo “Democrático” pode também indicar o propósito de passar-se de um Estado de Direito, meramente formal, a um Estado de Direito e de Justiça Social, isto é, instaurado corretamente com base nos valores fundantes da comunidade. “Estado Democrático de Direito e de Justiça Social”. A meu ver, esse é o espírito da Constituição de 1988.”<sup>44</sup>

Adaptando-se pela via orçamentária, de forma a reestruturar o sistema tributário, retomando em parte o caráter do liberalismo que fundou o Estado Fiscal. Desta forma, esta alteração substancial foi ao mesmo tempo influência e otimizada pela guinada neoliberal que tomou as ações econômicas dos Estados Unidos durante as décadas de 80 e 90. De qualquer sorte, encontramos na

---

<sup>42</sup> Ibid, p.522-523

<sup>43</sup> ISENSEE, *Steuerstaat als Staatsform*, p.419 apud TORRES, 2009, p. 523.

<sup>44</sup> REALE, Miguel. *O Estado Democrático de Direito e o Conflito das Ideologias*. São Paulo: Saraiva, 1998, p.2

evolução do conceito de Estado Fiscal, a própria evolução de Justiça Social que instrumentaliza a tributação como promoção das garantias constitucionais. Com ênfase, é da relação entre o tributo e o Estado que se criam as condições necessárias para a existência de conceitos como o livre mercado e a propriedade privada.<sup>45</sup> De forma que a obrigação tributária acaba por assumir um caráter de responsabilidade entre o contribuinte e o Estado, determinada pela repartição do gasto público entre os concidadãos.

É desta percepção do custo efetivo de todo direito fundamental<sup>46</sup> que se sustenta o rol de interfaces entre os direitos e a tributação, conforme aponta tese de Celso de Barros Correia Neto, dividindo-as em 3 substratos diversos, onde: (a) os direitos apresentam-se como limitadores da competência tributária; (b) os recursos provenientes dos tributos atuam como financiadores dos direitos; e (c) as próprias normas tributárias atuam como concretização dos direitos fundamentais ao possuírem demandas de prestações positivas.<sup>47</sup>

Neste sentido, sempre positivo recordar a lição de Rui Barbosa, identificando na função do tributo o arcabouço para a efetivação de quaisquer medidas de justiça social. Como afirmou, *in verbis*:

*“A ideia que tende a se generalizar sob a civilização contemporânea cada vez mais inibida nos ideais democráticos, é a alarga a importância aos impostos diretos, precisamente como elementos civilizadores, isto é, como exigências do princípio de justiça nas sociedades de mais amplo desenvolvimento moral”*<sup>48</sup>.

De fato, o conceito moderno de justiça distributiva se faz presente na herança liberal de direitos sociais e individuais, demonstrada nos objetivos primeiros ditados pela própria CFRB/88, a destacar: uma sociedade livre, justa e solidária, a redução das desigualdades sociais e a erradicação da pobreza.

<sup>45</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade privada: os impostos e a justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla, São Paulo: Martins Fontes, 2005, p.98

<sup>46</sup> “Direito subjetivo somente existe, na realidade, quando e se possui custos orçamentários” (ibid, p. 98).

(HOLMES, Stephen; SUNSTEIN Cass R. *The Cost of Rights: why liberty depends on taxes*. New York: Norton & Co., 1999, p.19)

<sup>47</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros, *O avesso do Tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro*. São Paulo: Almedina, 2ª edição, 2016, p. 73. FISCHER, Octavio Campos. (Coord.). *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.

<sup>48</sup> BARBOSA, Rui. *“Relatório do Ministro da Fazenda”*, Brasil: Ministério da Fazenda, Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1891, p. 12.

Apresentando-se com o que a doutrina define como “normas constitucionais impositivas”<sup>49</sup>, objetivando deveres ao Poder Público.

Outrossim, ao lado das garantias de caráter social, a CFRB outorga um núcleo de liberdades fundamentais, alcançando os preceitos liberais ao conciliar a livre economia de mercado à realização de justiça social e redução das desigualdades<sup>50</sup>. Objetivos veiculados pelas normas constitucionais programáticas, atrelando o Estado à execução de medidas com o intuito de modificar e adequar o *status quo*. Projetando-se em um futuro próximo as condições descritas pela norma fundamental. Com efeito, leva-se à baliza a doutrina de Canotilho, definindo as normas programáticas não como “simples programas, exortações morais, programas futuros, juridicamente desprovidos de qualquer vinculatividade”, reconhecendo-as como força vinculante, provida de valor jurídico constitucional.<sup>51</sup>

Consoante à lição de Fábio Canazaro:

*“Tributo é um meio para atingir-se um fim. É dever fundamental materializado por meio de uma prestação pecuniária de caráter compulsório, instituído por lei, devido à entidade de direito público e cobrado mediante atividade plenamente vinculada, com vistas à promoção dos direitos fundamentais, seja mediante a geração de receita pública, seja mediante a orientação socioeconômica dos cidadãos.”*<sup>52</sup>

Bem de verdade, é essa acepção de Estado que comunga as diversas liberdades individuais com os fatores que expurgam a “sorte de berço” como fator *uno* para o bom-sucesso do indivíduo em determinada sociedade. Ao que já foi percebido: a justiça distributiva anda em consonância à tributação. Estruturando-se a forma operacional da segunda a fim de promover o ingresso fiscal capaz de satisfazer os interesses da primeira. Sob o prisma que utiliza Gilmar Mendes ao afirmar: “Não há Estado Social sem que haja também Estado fiscal, são como duas faces da mesma moeda. Se todos os direitos fundamentais

<sup>49</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional* 9ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014, p.75-76.

<sup>50</sup> DOMINGUES, Nathália Daniel. *Tributação da herança*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017, p.41.

<sup>51</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional* 5. ed. Coimbra: Almedina, 1992, p. 189-190

<sup>52</sup> CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 151

têm, em alguma medida, uma dimensão positiva, todos implicam custos”<sup>53</sup> Atuando como modelagem de um Estado Tributário Redistribuidor, correlacionando a competência tributária com o próprio financiamento das políticas públicas redistributivas sob o compromisso de alcançar os preceitos constitucionais de justiça social. Conclui-se que a grande relevância do Sistema Tributário Brasileiro é, sobretudo, de materializar os ideais de justiça distributiva presentes na CFRB ao plano de fato.

### 2.2.1 A Extrafiscalidade

Com o advento da ideia de Estado Fiscal, a tributação passou a ser predominantemente fonte de renda do Estado Moderno. Renda de natureza fiscal, enquadrada na classificação de receita derivada – proveniente do privado – e compulsória – pela sua obrigatoriedade de pagamento quando enquadrados fato gerador e hipótese de ocorrência. Esta definição, porém, possui uma ressalva. Ressalta Leandro Paulsen, diante da receita tributária gerar uma modificação econômica para o contribuinte, ela possibilita a assunção de posicionamento que exaure a condição de fonte de renda do Estado. Ao sobressair o fator “onerar”, o tributo passa a atuar de forma a ser utilizado como um estímulo ou desestímulo a determinado comportamento e ou atividade.<sup>54</sup> Passa a se criar uma alteração na sistemática da finalidade jurídica do tributo, de forma a perseguir objetivos outros que somente arrecadar ao erário – objetivos que seriam definidos por Paulo de Barros Carvalho como situações sociais, políticas ou economicamente valiosas<sup>55</sup>. Nesta esteira, o tributo atua como instrumento de intervenção pública, focado em modelar as condutas.

Observa-se que esse comportamento segundo, não exclui o objetivo arrecadatório, utilizando-o como ferramenta. Atuando como instrumento apto a transformar a sua incidência em efeitos externos ao objeto arrecadatório, toma a si função destacada da fiscalidade<sup>56</sup> *stricto sensu*. A ver:

---

<sup>53</sup> MENDES; BRANCO, 2012, p. 1605.

<sup>54</sup> PAULSEN, 2017 p.32.

<sup>55</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012, p.36-37

<sup>56</sup> CORREIA NETO, 2016, p. 75.

**Tabela 1 – Efeitos da Extrafiscalidade**

Fiscalidade	Extrafiscalidade
O instrumento tributário serve à arrecadação, pautando-se tão somente nela, de forma a não interferir abruptamente na ordem de acontecimentos.	Comporta-se a arrecadação em segundo plano, sendo objeto do tributo a alteração substancial de alguma realidade ou comportamento social.
Efeito Externo (à arrecadação) da norma tributária: Indesejado	Efeito Externo (à arrecadação) da norma tributária: desejado

(elaboração própria)

Neste sentido trata a obra de Fábio Canazaro, sintetizando a duplicidade tomada pelo aporte financeiro do tributo:

“O grupo dos tributos de natureza fiscal, em que o fim – a promoção dos direitos fundamentais – dá-se a partir da atividade de geração de receita, isso para em momento posterior fazer frente às despesas do Estado; e o grupo dos tributos de natureza extrafiscal, e que o fim – a promoção dos direitos fundamentais – dá-se a partir da orientação de condutas que estejam em sintonia com os objetivos do Estado democrático de direito”<sup>57</sup>

De fato, percebe-se que ambos efeitos não se anulam. Ambas formas buscam arrecadar e acabam, de certa forma, alterando a realidade social em sua volta. A questão é de prioridades<sup>58</sup>. Ou, como leciona Celso de Barros Correia Neto, de intensidade. Revelando que a extrafiscalidade, de fato, apresenta-se como característica de todos os tributos.

Desta lógica, faz-se uma ressalva: apontar que os efeitos da extrafiscalidade sejam obtidos por todos os tributos difere completamente de dizer que este é o seu objeto. Outrossim, seria o mesmo que afirmar que a capacidade de uma motosserra em aparar materiais justifique ou torne apta sua utilização por cabeleireiros no exercício de sua profissão. Não é a capacidade da geração de efeitos que caracteriza um tributo de vocação extrafiscal, é o

<sup>57</sup> CANAZARO, 2015, p. 151.

<sup>58</sup> “Há tributos que se prestam, admiravelmente, para a introdução de expedientes extrafiscais. Outros, no entanto, inclinam-se mais ao setor da fiscalidade. Não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão-só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 231).



intuito de sua aplicação.<sup>59</sup> Nesta senda, Celso de Barros Correia Neto aponta para a lição do autor português José Casalta Nabais, diferenciando em duas as formas de incidência da extrafiscalidade em determinado tributo. À primeira, denominou “extrafiscalidade imanente”, caracterizada por ser caráter secundário de determinada norma fiscal, ou ainda, pela necessária correlação entre o tributo e a ocorrência de consequências nos campos sociais e econômicos. De outro lado, nomeou a segunda como “extrafiscalidade em sentido próprio”, sendo aquela que o legislador designou como objeto primeiro do tributo<sup>60</sup>. Alcançando o conceito de extrafiscalidade que Correia Neto ressalta da obra do autor lusitano:

*“Conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados económicos ou sociais através da utilização de instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas.”<sup>61</sup>*

Tomando esta definição como pressuposto, verifica-se todo o arcabouço formado pela ausência da tributação dos lucros dentro do universo da tributação de renda. Conclui-se que a legislação premia e incentiva a figura do *rentismo*, em detrimento dos próprios resultados do empreendimento – pensamento que pode até aparentar ser ilógico a primeira vista: como poderia privilegiar a renda (na terminologia do direito econômico, (b) o Juro) tratando-se dos lucros do resultado obtido por uma empresa? De fato, os resultados obtidos são o lucro empresarial gerado, descontadas as taxas atinentes à empresa em si (conforme se verá adiante, a exemplo do próprio Imposto de Renda Pessoa Jurídica [IRPJ]). A questão é: quais os efeitos que a ausência da tributação gera a esta renda específica. Está é a correlação chave entre o tema e os aspectos da redistribuição dos resultados e da função extrafiscal dos tributos. É identificar, justamente no contexto da norma, a função dela em inibir a ampliação da desigualdade. Tendo-se por horizonte a disparidade entre a renda oriunda de outras fontes – descontada muitas vezes diretamente da fonte salarial – pela opção legislativa de inibir a taxação de outra, favorecendo-a e oportunizando a determinada quota social (que geralmente possui já um maior poderio

<sup>59</sup> CORREIA NETO, 2016, p. 70 e ss.

<sup>60</sup> NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 2004, p.629-630. apud CORREIA NETO, 2016, p. 71.

<sup>61</sup> NABAIS, José Casalta apud CORREIA NETO, 2016, p. 70 e ss.

econômico) em não reaplicar essa renda na melhoria e ampliação do serviço praticado pela sua empresa, mas em estagnar ela na forma de Juro. Tomado o paradigma da valoração da renda ser superior à do exercício empresarial. Agravando a disparidade econômica e incentivando comportamentos como a *Pejotização* ou a conversão de contratos de trabalho em contratos de sociedade – prática, inclusive, muito disseminada no meio advocatício, que ainda impera sob “regalias” tributárias no que pese sua - como forma de esquivar-se do alcance do Imposto de Renda, ocultando a real capacidade contributiva individual. Portanto, do caráter extrafiscal do IR. Sistemática que pressupõe o fortuito do nascimento como virtude maior.

Conceitualmente, o termo extrafiscalidade assume diferentes facetas no pensar jurídico brasileiro. Cada qual fundamentada no enfoque de determinada característica do fenômeno da extrafiscalidade. Desenvolvida conforme leciona José Casalta Nabais, afirmando-a como:

“Extrafiscalidade em sentido próprio engloba as normas jurídico-fiscais de tributação (impostos e agravamentos de impostos) e de não tributação (benefícios fiscais) cuja função principal não é a obtenção de receitas ou uma política de receitas, mas a prossecução de objetivos econômico-sociais”<sup>62</sup>

De forma que Celso de Barros Correia Neto difere o fenômeno em quatro diversas facetas, às quais nomeia como: a) Finalidade; b) Regime Jurídico; c) Norma Jurídica Tributária; e d) Efeito Social<sup>63</sup>. Considerando-a como forma mais didática para a análise dos pormenores do fenômeno, utilizar-se-á aqui esta definição, desenvolvendo-a em sequência.

Sobre a primeira faceta, o autor designa-a como a razão fundamentada capaz de utilizar-se do tributo para determinado anseio social que não o de angariar fundos ao erário. Essa noção, destaca, pode ser aparente sob o aspecto constitucional ou de norma impositiva, dando-a tratamento excepcional diante da conjuntura do Sistema Tributário ao seu tempo. Assim, o tributo teria seu peculiar funcionamento justificado pela extrafiscalidade. É importante frisar que tal acepção não exclui do tributo o dever de respeito às demais normas e garantias

<sup>62</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998, p.695

<sup>63</sup> CORREIA NETO, 2016, p. 80-85.

constitucionais<sup>64</sup>. Para exemplificar, o autor apresenta os impostos de Importação e Exportação, cuja importância na política econômica e cambial justifica tratamento diverso ao dado aos demais impostos quando referente ao princípio da anterioridade. De forma que é recordada a lição de Aliomar Baleeiro, quando da utilização da extrafiscalidade como motivação para tratamento diverso dado aos Impostos aduaneiros:

*“Imposto dos mais antigos do mundo, o de importação evoluiu de receita puramente fiscal para instrumento extrafiscal destinado à proteção dos produtores nacionais e, mais tarde, também do câmbio e do balanço de pagamentos. Perdeu, assim, sua importância como fonte de receita – a maior no tempo da monarquia brasileira – e ganhou relevo como arma de política econômica e fiscal. Por isso mesmo, goza de regime especial. Não depende de decretação antes do início do exercício (art. 153, § 29 da C.F.), e suas alíquotas são flexíveis, podem o Executivo fixá-las dentro do mínimo e do máximo estabelecido em lei.”*<sup>65</sup>

Assim, o fenômeno estabelece ao Executivo maior maneabilidade em equalizar o imposto aduaneiro de forma a fomentar a produção nacional. Adequando-o ao que as necessidades de política econômica exigirem. É este o tratamento especial que justificaria a extrafiscalidade do imposto como justificação: O porquê de determinado tributo receber tratamento excepcional à generalidade.

A segunda faceta apresentada por Correia Neto, trata do “Regime Jurídico”, ocorrendo no contato da norma extrafiscal com a Constituição Federal – quando esta a prevê – de forma que se justifiquem as exceções dadas pelo Legislador Constituinte para o comportamento diverso do tributo.

A terceira faceta trazida pelo autor, trata do Emprego dos Instrumentos Tributários. Traduzindo-se na adoção de interpretação legislativa a estimular determinado comportamento sobre norma já atuante no Sistema Tributário, de forma a adequá-la a objetivo diverso do arrecadatário; contudo, sem alterar sua competência. Para bem explicitar essa faceta, Correia Neto a demonstra na forma dos Incentivos Fiscais.

Situação aparente no julgamento do STF de relatoria do Ministro Marco Aurélio, que determinou a validade do desconto dado ao IPVA para os motoristas

<sup>64</sup> MÊLEGA, Luiz, *O Poder de Tributar e o Poder de Regular. Direito Tributário Atual*, vol. 7/8, São Paulo: IBDT, Resenha Tributária, 1987/1988, p. 1441-1813. CORREIA NETO, 2016, p. 81

<sup>65</sup> BALEEIRO, 2015, p.124.

que não cometeram infrações, fomentando a construção de um melhor trânsito e premiando o cidadão que notavelmente teve um bom comportamento como condutor, bem ilustrado em breve trecho do voto do Ministro Relator, a seguir exposto:

“[...] em época de grandes dificuldades no controle do trânsito, quando assumem ampla repercussão as transgressões às normas de regência, surgindo incidentes muitas vezes fatais, tudo recomenda que se busque o estímulo a rigorosa disciplina, à observância do que estabelecido. **Daí entender como razoável atitude político-legislativa do Estado incentivadora de maior atenção às regras do trânsito, estimulando à mercê da diminuição de certo tributo, prática consentânea com o Código.** Não se cuida, simplesmente de premiar o cumpridor das normas legais, mas, do reverso, de tentativa de mudança cultural, levando os condutores dos veículos, via incentivo aos proprietários, a evitar as infrações de trânsito. [...] longe fica de favorecer, mediante tratamento aleatório, este ou aquele proprietário de veículo. **Todos os que venham a atender às condições exigidas – o não-cometimento de infrações – poderão beneficiar-se da isenção** <sup>66</sup>” (grifos nossos)

Ainda, na redação de julgado do Supremo Tribunal Federal (STF) selecionado pelo autor, reforça-se a utilização da cobrança do tributo – no caso, da sua não cobrança – como forma de alcançar preceitos pertinentes ao Estado Fiscal:

“CONCESSÃO DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA E UTILIZAÇÃO EXTRA-FISCAL DO IPI. – A concessão de isenção em matéria tributária traduz ato discricionário, que, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público (RE 157.228/SP), destina-se – a partir de critérios racionais, lógicos e impessoais estabelecidos de modo legítimo em normal legal – a implementar objetivos estatais nitidamente qualificados pela nota da extrafiscalidade. A isenção tributária que a União Federal concedeu, em matéria de IPI, sobre o açúcar de cana (Lei n. 8.393/91, art. 2º) objetiva conferir efetividade ao art. 3º incisos II e III, da Constituição da República. Essa pessoa política, ao assim proceder, **pôs em relevo a função extrafiscal desse tributo, utilizando-o como instrumento de promoção do desenvolvimento nacional e de superação das desigualdades sociais e regionais.** <sup>67</sup>” (grifos nossos)

Esta terceira faceta opera de forma a “premiar” determinada atitude, utilizando-se do fator econômico do tributo – e, no caso: sua isenção - como forma de guiar o comportamento do cidadão para determinado objetivo. A extrafiscalidade apresenta-se na forma de incentivo positivo<sup>68</sup> para que o

<sup>66</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2301-2/RS, relator Ministro Marco Aurélio, julgamento em 27.09.2003.

<sup>67</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 360.461-7/MG, relator Ministro Celso de Mello, julgamento em 6.12.2005.

<sup>68</sup> No behaviorismo, esta relação é denominada “reforço”, podendo ser tanto positivo quanto negativo. O reforço positivo caracteriza-se por um aumento da probabilidade de um comportamento “x”, pela presença de uma recompensa, denominada “estímulo”.

contribuinte demonstre o comportamento social esperado ou escolhido. A exemplo, verifica-se na incidência de alíquotas elevadas nos tributos perante drogas lícitas (álcool e tabaco) o manejo do legislador em dificultar o acesso – ou, ao menos, torna-lo oneroso – da sociedade a estes produtos.

Por fim, o autor aponta a 4ª definição: a extrafiscalidade como eficácia. Neste modelo, está presente análise dos resultados fáticos visados pela norma tributária. Trata-se do processo de validação de extrafiscalidade, exigindo-se, primeiramente, uma análise das competências do ente político em instituir a norma impositiva da espécie tributária e para a própria busca do objeto político-econômico-social alvejado. Outrossim, analisando-se as consequências práticas da medida, apontando até que ponto esse aporte vai alcançar o objeto que dele se espera. Até que ponto irá ser fonte de inibição ou de bonificação pela atividade que o determina.<sup>69</sup>

Para o jurista, da contribuição da análise da extrafiscalidade, utilizando-a como instrumento para interpretar a realidade social, dá-se sentido ao retrato do tributo em um Estado Fiscal: onde sua aplicação induz consequências práticas à maneira que evoluirá a repartição dos valores econômicos. Na separação conceitual promovida por Correia Neto, observa-se o diálogo entre as quatro facetas do fenômeno extrafiscalidade, abrangendo o Sistema Tributário Brasileiro (STB) por completo. A norma tributária – aqui em seu sentido amplo – dialoga com a sociedade, sendo o exercício de sua exação ato complexo. Gizando-se: a relação entre o valor econômico cobrado via tributo e a sociedade que o arca, apresenta-se permeada pela influência que a cobrança gera e, principalmente, na resposta dada pela sociedade. A população tende a apresentar diferentes comportamentos diante de diferentes tributos, sendo esta a principal razão de ser da extrafiscalidade – visto que é esta capacidade transformadora que torna sua aplicação interessante e necessária para a consecução dos efeitos econômico-políticos-sociais previstos e ingeridos pelo Estado Fiscal. Há, no entanto, que se ressaltar, pode vir a existir uma grande diferenciação entre o que se busca com determinada norma e o que realmente

---

Em: (SKINNER, Burrhus Frederic. *Science and Human Behavior*. New York: Macmillan, 1953, p. 45 e ss.)

<sup>69</sup> PAULSEN, 2017, p.34.

acontece no plano dos fatos<sup>70</sup>. É desta diferenciação que insurge o presente questionamento acerca da aplicabilidade de isenção tributária aos lucros e dividendos. Até onde tal medida angariou os resultados visados? Quais foram, realmente, estes resultados? Ver-se-á que o incentivo ao desenvolvimento buscado com a desoneração do capital não obteve o êxito esperado. De contrário, a metodologia utilizada teve como conclusão um afluxo na regressividade do sistema<sup>71</sup>, corroborando diretamente para a concentração do capital. Assim, prévio à análise pormenorizada da isenção dada a essa espécie de renda, salienta-se, como bem sabe o operador de direito: é preciso mais do que somente o interesse no mundo das ideias para concretizar algo no mundo dos fatos.

---

<sup>70</sup> CORREIA NETO, 2016, p. 84.

<sup>71</sup> GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. *Progressividade Tributária: a agenda negligenciada*, Rio de Janeiro, Ipea, abril de 2016, p. 25 e ss.

### 3 O IMPOSTO DE RENDA E A JUSTIÇA DISTRIBUTIVA: HISTÓRICO E CONCEITOS

#### 3.1 A RENDA E SUA TRIBUTAÇÃO COMO FONTES DE EQUIDADE

O anseio em dar significado à percepção da Justiça passou por grandes evoluções conceituais durante o advento da modernidade. Do modelo clássico à Justiça como Equidade proposta por John Rawls, a interpretação do dever de uma Sociedade combater a própria desigualdade nunca foi – e tampouco o é – uma experiência de consentimento de todos os agentes sociais.

Portanto, sabe-se que a própria implementação de taxa é matéria a suscitar uma série de debates, incluindo-se não somente seus objetos, mas também destinatários e suas formas de proceder. Entretanto, giza-se aqui demonstrar a efetividade que a taxação dos rendimentos provenientes da valorização do capital exerce na dispersão da concentração econômica.

Em sua obra *O Capital no Século XXI*, Thomas Piketty, utilizando-se do cenário europeu, desenvolve sua teoria da dinâmica da desigualdade. Partindo das modificações sociais que, com a eclosão dos conflitos da 1ª grande guerra, transformaram sociedades extremamente hereditárias em sociedades onde o valor do trabalho e da renda exerce maior influência que os dotes<sup>72</sup>, até o período que nomeia sua obra. Como aspecto conclusivo, o trabalho do autor traça o perfil e motivações que justificam a concentração da renda ser historicamente superior à do trabalho.

Este modelo de sociedade dos séculos passados convivia com um percentual de concentração de renda extremo, de forma que, apesar da notável desigualdade vivenciada contemporaneamente, estejamos em um patamar de maior igualdade na atualidade. Deste diferencial, um dos fatores a ser levados em consideração é justamente o desenvolvimento por estas sociedades de impostos com incidência progressiva.

A teoria que instrumentaliza toda a citada obra baseia-se na seguinte premissa: A taxa de retorno do capital (*rate of return on capital* – denominada como “*r*”) possui, ao longo da história, maior valoração que a taxa de crescimento

---

<sup>72</sup> PIKETTY, 2014, p. 233-239.

(*rate of growth* – denominado “ $g$ ”) de forma que esta variação implica em uma disparidade no tempo, quando o acúmulo do rendimento torna díspar a relação social, preponderando-se uma sociedade onde os detentores de maiores montantes os vejam cada vez maiores e solidificados, não sendo acompanhados pelos que subsistem do rendimento laboral. Para tanto, o autor parte do pressuposto que tal desigualdade é um fato histórico incontestável<sup>73</sup>. Malgrado também seja fator inerente ao desenvolvimento da sociedade como um todo, vez que o acúmulo teve atuação direta na destinação de recursos estritamente subsistenciais, aplicando-os em situações outras.

Esclarecendo tal teoria, Nathália Daniel Domingues<sup>74</sup> ressalta o caráter mundial deste comportamento, de forma que a valoração de renda (“ $r$ ”) manteve percentual em volta dos 5% até meados da primeira guerra mundial, ao passo que o desenvolvimento real do crescimento econômico (“ $g$ ”) esteve fixo em uma modesta percentagem de 2%. Confirmando a lógica do desequilíbrio econômico ( $r > g$ ). Fato enquadrado por Thomas Piketty como “Espirai da desigualdade”, transformando o grande empresário em rentista e exercendo força dominadora perante aqueles que subsistem tão somente da sua força laborativa<sup>75</sup>.

Destarte, ocorrendo conforme aponta o autor:

*“Por exemplo, se  $g = 1\%$  e  $r = 5\%$ , então basta poupar um quinto do capital – e consumir os quatro quintos restantes – para que um capital herdado da geração anterior progrida no mesmo ritmo que a economia como um todo. Se pouparmos mais [...] o patrimônio crescerá mais rápido que a média da economia, e a desigualdade patrimonial tenderá a aumentar [...] estão dadas as condições ideais para que prospere uma sociedade de herdeiros, caracterizada ao mesmo tempo por uma enorme concentração da riqueza e uma forte continuidade, ao longo dos anos e das gerações, desses patrimônios elevados.”*<sup>76</sup>

Culminando-se na concentração da riqueza total nas mãos de poucos, centralizando-se a riqueza, conforme aponta o gráfico a seguir:

---

<sup>73</sup> PIKETTY, 2014, p. 344.

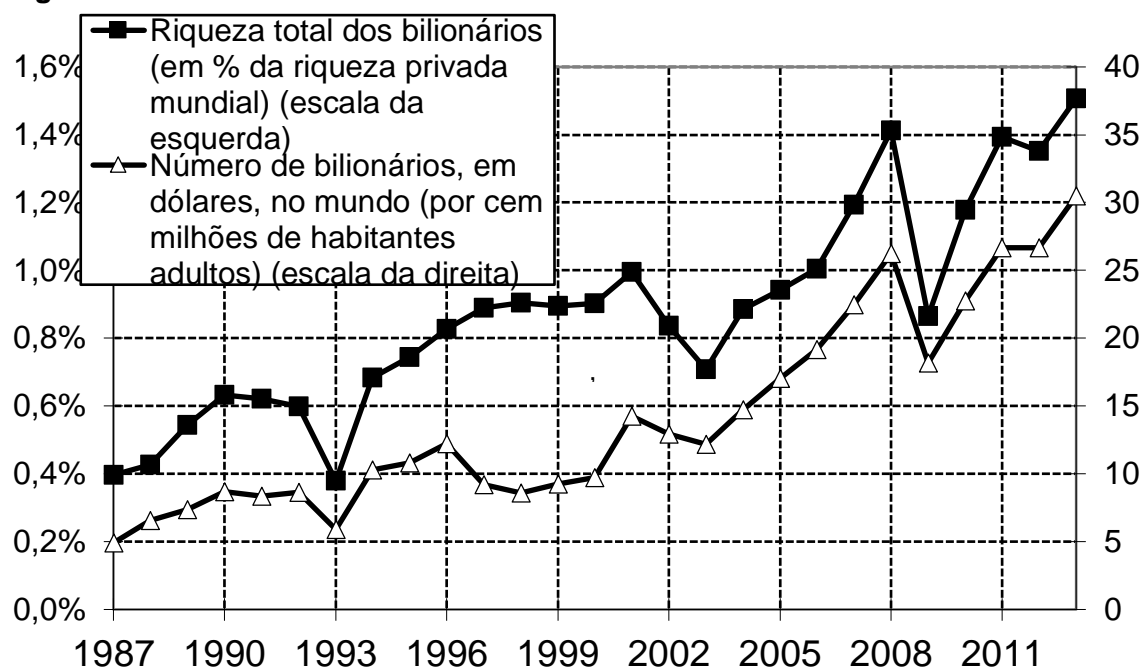
<sup>74</sup> DOMINGUES, 2017, p. 58.

<sup>75</sup> PIKETTY, 2014, p. 555.

<sup>76</sup> *ibid*, p. 342.



**Figura 1 – Crescimento do acúmulo de renda no mundo**



(fonte: PIKETTY, 2014, p. 430)

Escrutinando-se as informações contidas no gráfico, conclui-se que a concentração, apesar de seu declínio no final do século passado, volta a apresentar um ímpeto ascendente. Com o aumento tanto do número de bilionários quanto da totalidade da renda absorvida por estes, explicitando-se a atuação da recapitalização na concentração de renda das parcelas mais ricas da população mundial. Tal ocorrência explicita uma renda que se multiplica em ritmo extremamente elevado sem que lhe seja destinado usufruto, mantendo massiva quantia de capital inerte. Fato que determinou no século passado e segue a determinar a escolha pela tributação da renda como fonte de justiça distributiva. Sobretudo, no modelo clássico da tributação de renda – ausente no Brasil desde o advento da Lei 9.249/1995 - popularizado globalmente no século XX, infere na direta incidência sobre os proventos referentes à atividade empresarial; existindo tributação sobre os lucros logo após a apuração contábil da empresa e, quando na distribuição dos resultados para os acionistas nova incidência de tributação. Neste sentido, consoante os estudos do economista francês, verifica-se que no período anterior às Grandes Guerras, inexistiam – na grande maioria dos países-

impostos que incidissem sobre as rendas do capital ou sobre o lucro empresarial (e quando o faziam, o faziam em baixíssimos quocientes)<sup>77</sup>.

Fato que, com sua modificação, acarretou em uma sociedade consideravelmente menos centralizadora do poder econômico. Ao que Piketty aponta: partindo de uma situação onde a tributação dos rendimentos variava sob o percentual zero para uma alcançando uma margem em torno dos 30%, deduzindo-se a margem total de rendimento do capital e realocando esses valores de forma a sustentar gastos públicos, é – por si só – fator capaz de refletir efeitos substanciais a longo prazo. Tendo em vista a recapitalização acelerada da renda, uma frenagem no processo do acúmulo culmina precisamente sua desconcentração, visto que a existência e aplicabilidade do imposto não extingue o acúmulo total do capital, modificando apenas a sua distribuição perante os componentes da sociedade.

É nesse sentido que o economista ressalta o valor do imposto de renda como taxa progressiva, atuante na obtenção de uma sociedade mais equânime em oportunidades, principalmente quando referente às classes inferiores do estrato social.

### 3.1.1 No mundo

De fato, é razoável afirmar que o surgimento do Imposto de Renda se deu tardiamente no desenvolvimento humano. Conforme desenvolve Cristóvão Barcelos da Nóbrega<sup>78</sup> Tal “atraso” é justificado em muito pela ausência do pressuposto necessário para sua aferição: ou seja, a moeda. Em uma sociedade regida pelo escambo de produtos, o registro e o controle dos bens individuais encontravam-se obstados pela essência variável dos bens, pela ausência de uma definição valorativa comparativa e ainda, pela dificuldade prática de se mensurar o real conteúdo do conjunto de bens que cada cidadão tinha propriedade. Ao que leciona o professor Edwin Seligman<sup>79</sup>, afirmando que a presença medieval do Imposto de Renda é de valor quase nulo, sendo a aferição da produção medida valorativa utilizada no lugar da renda.

---

<sup>77</sup> PIKETTY, 2014, p. 364.

<sup>78</sup> NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. *História do imposto de renda no Brasil – Um enfoque da pessoa física (1922-2013)*. Brasília: Receita Federal, 2014.

<sup>79</sup> SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. *The income tax: a study of the history theory and practice of income taxation at home and abroad*, New York: The Macmillan Company, 1914.

É, portanto, advento de sociedades adaptadas ao sistema monetário a implementação de imposto sobre a renda do cidadão. Utilizando-se, sobretudo, da unidade monetária para dimensionar a existência e acréscimo do patrimônio dos indivíduos – nos parâmetros apontados pelo estudo da Receita Federal sobre o surgimento do IR<sup>80</sup>.

Ressalta-se que além das dificuldades procedimentais nas sociedades clássicas, existe uma lacuna histórica de registros sobre a implementação desse tipo de imposto. Na ausência de um consentimento sobre o tema, alguns historiadores sustentam que o germe de um modelo primitivo de Imposto sobre a Renda teve sua primeira aparição nas sociedades ocidentais já nas cidades de Roma e Atenas<sup>81</sup>. Outros, ainda, sustentam que seu surgimento se deu na cidade de Florença (atual município italiano), já no século XV. Este, teria sido proferido diante de um viés um tanto alternativo para o período, considerando-se que os sucessores de Dante Alighieri reconheciam como riqueza não somente os produtos vindos da terra, mas também a força comercial e industrial – reflexo de um polo ativo do período renascentista.

Segue afirmando Cristóvão Barcelos da Nóbrega, assim foi criado o tributo nominado como Catasto<sup>82</sup>, revertendo a lógica produtiva do sistema anterior pela lógica particular do IR – seja: acréscimo patrimonial. Tal tributo, que inicialmente detinha uma alíquota única, não perdurou por muito tempo em seu modelo padrão, sendo logo acrescentado caráter progressivo, modificando-se sua nomenclatura para Scala, passando a ser conhecido pela sua denominação mais famosa: estava instituído o imposto conhecido como Decima Scalata<sup>83 84</sup>. Substancialmente, acredita-se que esta tenha sido a primeira representação registrada - apesar dos escassos registros contábeis do período – de um Imposto sobre a Renda na história do homem. O imposto acabaria por não perdurar, sua vida útil fora fragilizada pelo retorno da aristocracia florentina, precipitando este modelo de imposto a uma breve letargia até sua implementação ser retomada.

---

<sup>80</sup> NÓBREGA, 2014, p. 24-29.

<sup>81</sup> PEIXOTO, Marcelo Magalhães. O surgimento mundial do Imposto de Renda. Breve histórico no Brasil. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 7, n. 54, 1 fev. 2002. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/2578>>. Acesso em: 21 set. 2017.

<sup>82</sup> derivado da língua grega κατάστιχον, ou κατά στίχον, “linha por linha”.

<sup>83</sup> NÓBREGA, 2014, p. 16-22.

<sup>84</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva org. et al. *Estudos sobre o Imposto de renda: em memória de Henry Tilbery*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p. 235-245.

Houveram tentativas supostamente frustradas de sua implementação na Grã-Bretanha do século XV<sup>85</sup>, contudo, ao que o Estudo da Receita Federal aponta, a documentação capaz de comprovar sua ocorrência foi incinerada no ato, mantendo a implementação do Imposto inerte. Isso ocorreu até o que Baleeiro<sup>86</sup> considera como o marco zero do Imposto de Renda. Meados do século XVIII, as forças do exército Napoleônico ameaçavam o estado britânico, de forma que os esforços econômicos da guerra, esvaziavam os cofres ingleses. Tal situação instigou o primeiro-ministro britânico William Pitt a elaborar – em conjunto com os diretores do banco inglês<sup>87</sup> – um plano onde todos os cidadãos ingleses possuidores de uma renda “x” tivessem que abater em prol do Estado parte dela, no que ficou denominado como “empréstimo de lealdade”<sup>88</sup>. Tal iniciativa não teve êxito; entretanto, logo foi substituída – com a alarmante necessidade de obstar o avanço napoleônico – por um aumento nas denominadas “*assessed taxes*”, forma, como explica Baleeiro, rudimentar de imposto baseado nos gastos individuais como classificador indicativo em um índice de riqueza<sup>89</sup>. Tal imposto detinha um crivo completamente materialista, catalogando cada indivíduo diante de uma lista de determinados bens que possuíam<sup>90</sup>. A implementação desse imposto gerou debates, ao passo que Pitt defendia que seu imposto não recaia sobre renda, mas sim sobre despesa. Fato que logo viria a ser alterado. A proximidade diplomática entre as nações rivais ao avanço Napoleônico e a crescente necessidade de recursos para lançar mão de um enfrentamento direto com a França, levariam Pitt à Câmara dos Comuns em 1798, levando consigo protesto para transformar os “*assessed taxes*” no que viria a ser denominado como “*income tax*”<sup>91</sup>. O dia 9 de janeiro de 1799 ficaria marcado como o dia em que o projeto de lei de Pitt fora aprovado, e, muito além: ficaria marcado como o dia em que o imposto de renda foi instituído na Inglaterra.

---

<sup>85</sup> SABINE, Basil Ernest Vyvyan. *A history of income tax*, Grã-Bretanha: Routledge, 2013. 33-36.

<sup>86</sup> BALEEIRO, 2015, p. 413.

<sup>87</sup> P.G.M. Dickson, 'War Finance', 288,293; J. C. Riley, *International Government Finance and the Amsterdam Capital Market, 1740-1815* (Cambridge, 1980), 119-26;

<sup>88</sup> R. Morriss, 'The Foundations of British Maritime Ascendancy: Resources, Logistics and the State, 1755–1815' (Cambridge University Press), 93,96

<sup>89</sup> SABINE, 2013, p. 35.

<sup>90</sup> Eram divididos em três classes, a primeira relacionada aos que detinham criadagem, carros e cavalos; a segunda medida em relógios, cães e janelas; por fim, uma terceira classe definida diante da habitação.

<sup>91</sup> SABINE, 2013, 36-37.

Dada sua gênese, a *income tax* perdurou tão somente até o final da guerra, quando foi extinta em 1816<sup>92</sup>. Tendo sido retomada em 1842, e mantida após 1852 diante da participação inglesa na Guerra da Criméia, de onde foi delineada sua aplicação permanentemente. Conforme aponta Baleeiro, a *income tax* inglesa teve papel essencial, servindo de inspiração para os projetos surgidos na Suíça em 1840, Áustria em 1849, Itália em 1864, Estados Unidos – com a aprovação da 16ª Emenda à Constituição<sup>93</sup> – em 1913 e França em 1917<sup>94</sup>. Deste contexto histórico, o IR emergiu do seu caráter inicial de Imposto de Guerra, passando para um Imposto de auxílio de custos extraordinários até alcançar o modelo atual versado no início deste capítulo. Como pode-se notar, a influência da organização econômica e a modificação de um modelo materialista da riqueza para uma sociedade de rentistas foram os principais fatores históricos a tornar atrativo ao Estado utilizar o IR como fonte de recursos. É, portanto, inegável a influência dos períodos entre guerras para o êxito do tributo.

### 3.1.2 No Brasil

Aponta Cristóvão Barcelos da Nóbrega que a primeira aparição de um Imposto com caráter semelhante ao IR ocorreu no Brasil Imperial, precisamente durante o reinado de D. Pedro II. Encabeçado pela edição da Lei nº 317/1843, comportava-se como um imposto progressivo diante dos vencimentos oriundos do tesouro nacional, tendo certa semelhança com o procedimento do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) pelo *modus operandi* praticado. Tal norma não teve uma vida longa, tendo seu apoio exaurido rapidamente. Fadada ao esquecimento, outrossim, seria a primeira aparição do instituto nas terras tupiniquins.

No universo de um país escravista e de extensão continental, aponta Cristóvão, não se dispunha de uma sistemática favorável para a implementação de um imposto envolvendo a renda. Seu retorno se deu em sintonia com as experiências além mar. Foi somente na forma de angariar recursos para a

---

<sup>92</sup> BALEEIRO, 2015, p. 411.

<sup>93</sup> “O Congresso terá o poder para impor e arrecadar impostos sobre as rendas, seja qual for sua providência, sem distribuí-los entre os diversos Estados os levar em conta qualquer recenseamento ou enumeração”

<sup>94</sup> BALEEIRO, 2015, p. 412.

Guerra do Paraguai (1864-1870) que foi implementada reforma tributária restaurando o Imposto pessoal – ainda que este estivesse levemente alterado de sua primeira aparição-. Esta forma de tributação viria a reaparecer até o findar do século, sendo, por fim finalmente excluída na década de 1910<sup>95</sup>. Seria somente em 1869 que, encabeçado pelo Visconde de Ouro Preto, o primeiro projeto de instituição de um Imposto sobre a Renda seria apresentado à Câmara dos Deputados – o que, conforme aponta Baleeiro<sup>96</sup>, em muito traduz a importância das instituições britânicas e sua influência no Brasil Imperial –. Mesmo diante do apoio positivo de parte maior dos altos funcionários ao tempo, o projeto não logrou êxito. Em 1891, Rui Barbosa<sup>97</sup>, atual primeiro Ministro da Fazenda, dispôs de longa defesa à implementação do Imposto sobre a Renda no país<sup>98</sup>. Deste anteprojeto, destaca-se forte influência de uma justiça distributiva, tendo como basilar para Rui Barbosa que o imposto não recaísse sobre o mínimo necessário para a subsistência das classes menos favorecidas, ponto destacado nos estudos de Noé Winkler<sup>99</sup>, conforme aponta Cristóvão Barcelos de Nóbrega. Não obstante, giza-se que este projeto ainda trazia um germe da figura do lançamento por homologação do IR. Tal hipótese, conforme leciona Leandro Paulsen<sup>100</sup>, ocorre quando o tributo a ser recolhido é apurado pelo próprio contribuinte, cabendo ao Fisco homologar – tácita ou expressamente – os valores arbitrados. Confrontando-se a difícil questão geográfica ao dispor ao Fisco o dever de somente verificar os valores declarados pelo contribuinte. Entretanto, não seria nesta data que o IR encontraria sua aceitação.

Destaca Baleeiro<sup>101</sup> que, com a negativa da Constituição de 1891 em implementar o IR no Brasil, ainda foram empregadas outras tentativas de introduzir o tributo no cerne brasileiros; entretanto, todas obtiveram retorno

---

<sup>95</sup> NÓBREGA, 2014, p. 25.

<sup>96</sup> BALEEIRO, 2015, pp. 417-418.

<sup>97</sup> BARBOSA, 1891, pp. 209 e ss.

<sup>98</sup> Segundo Cristóvão Barcelos de Nóbrega, a proposta de Rui Barbosa observava três grandes pontos, sendo eles: 1. A incidência do tributo nos bens imóveis, títulos e fundos públicos, ações de companhias, juros e dívidas hipotecárias, assim como o exercício de qualquer profissão ou ofício; 2. Isentando-se as rendas inferiores ao mínimo determinado; 3. Dispondo sobre a declaração, caberia ao fisco buscar confirmá-la, ou aceitar seus parâmetros.

<sup>99</sup> WINKLER, Noé. *Síntese da evolução do imposto de renda no Brasil*, Brasília: Imprensa, 2002, p.9

<sup>100</sup> PAULSEN, 2017, p.242.

<sup>101</sup> BALEEIRO, 2015, p. 418.

negativo quando defronte à barreira argumentativa levantada pelos proeminentes capitalistas do período, sendo elas: a complexidade do tributo e o custo procedimental da medida. Entretanto, diante da crise fiscal que assolava o país, por outras oportunidades o imposto sobre a renda seria pauta de discussões, inclusive com a aplicação de soluções semelhantes<sup>102</sup> sobre parciais elementos da renda com efeito paliativo. A crise internacional encontraria seu apogeu com a decorrência da Primeira Guerra Mundial (1914/1918), fomentando a edição do artigo (art) 2º, inciso VII da Lei nº 2.919/1914<sup>103</sup>, autorizando o chefe do poder executivo a decretar impostos<sup>104</sup>.

Somente em 31 de dezembro de 1922 o Imposto de Renda seria instituído plenamente no ordenamento brasileiro. Por iniciativa do deputado Antônio Carlos, seria editado o art.º 3º da Lei nº 4.625/1922, dispondo sobre o Imposto Geral sobre a Renda, devido em todo pelas pessoas físicas e jurídicas residentes no Brasil. Esta Lei, ainda encontraria adendos pelas Leis nº 4.738/1923 e nº 4.984/1925 e sofreria a influência de outros aproximados quatrocentos textos legais até alcançar o modelo atualmente adotado pelo país<sup>105</sup>.

O IR brasileiro, consoante às experiências norte-americana e europeias, viria a ter suas primeiras alíquotas em um patamar irrisório. Lecionam Gobetti e Orair, do patamar máximo inicial quantificado em 8%, o Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) sofreria a influência da Segunda Guerra Mundial (1939-1945) tendo maximizada sua alíquota máxima para o percentual de 50% em 1948.<sup>106</sup> Este valor, seria ainda ampliado por Jânio Quadros para 60% durante seu governo, e, posteriormente, pelo então presidente João Goulart, para o teto máximo histórico de 65%. Posteriormente rebaixado para 50% com o advento do regime militar, a contar de 1964. Destacam ainda Gobetti e Orair o apelo à progressividade do imposto de renda durante os períodos citados, possuindo doze faixas de tributação e incidindo tanto em valores referentes aos labor

---

<sup>102</sup> Caso da Lei nº 2.919/1914, estabelecendo imposto sobre os vencimentos com alíquotas diferenciadas e bruscamente elevadas para o presidente e membros das casas legislativas.

<sup>103</sup> “Art 2º. É o Presidente da República autorizado:[...]”

VII. A decretar, enquanto durar a atual crise financeira, o imposto de 5% sobre os salários, jornais, diárias, vencimentos ou quaisquer vantagens pecuniárias percebidas pelos operários, jornalheiros, diaristas e trabalhadores da União.”

<sup>104</sup> NÓBREGA, 2014, p. 29.

<sup>105</sup> BALEEIRO, 2015, p. 418.

<sup>106</sup> GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 10.

quanto pela influência direta da capitalização da renda, fato que se manteve até o governo Sarney, já na reabertura política brasileira.

Durante o biênio 1988-1989, em uma série de medidas econômicas baseadas no movimento conhecido como “Reaganomics”<sup>107</sup><sup>108</sup> O governo Sarney promoveu alterações abruptas no modelo do Imposto de Renda. Gobetti e Orair destacam a redução da alíquota máxima, dos anteriores 50% para meros 25%, além da redução das 12 alíquotas para apenas 3.

O novo modelo de mundo, instrumentalizado pela onda neoliberal de governo que marcou as décadas de 1980-90, teve seu apogeu no governo do norte-americano Ronald Reagan. Governando durante o fim da era polarizada pela Guerra Fria, Reagan enfrentou a estagnação da economia norte-americana com uma série de medidas desregulatórias<sup>109</sup>, com o objetivo de diminuir o gasto público, ficando célebre por sua frase “Apenas reduzindo o crescimento do governo podemos aumentar o crescimento da economia” (tradução livre)<sup>110</sup>. Tal conjectura se solidificou com a edição da *Tax Reform Act (Public Law 99-514)* pelo congresso, medida que trouxe a redução mais significativa do imposto de renda norte-americano na história (a redução foi tão abrupta que além da citada queda da alíquota de renda, houve violenta redução da alíquota corporativa, de 50% para 35%). Conforme desenvolve Carvalho<sup>111</sup> os reflexos da guinada norte-americana operaram na sistemática brasileira, dando gênese à atual conjuntura.

Das medidas que fizeram parte de seu bojo, interessa ao tema sua atuação direta na redução do Imposto de Renda e sobre os ganhos de Capital, como forma de atrair investimentos privados. Está última, teve seu reflexo no que Gobetti e Orair afirmam ser:

*“O ciclo de ampliação dos benefícios tributários aos rendimentos do capital e aos mais ricos se completou na década de 1990, com a isenção de dividendos e com a consolidação de uma estrutura de*

<sup>107</sup> «Paul Harvey, pioneiro da radialismo americano, morre aos 90 anos». acessível em: <http://www1.folha.uol.com.br/ilustrada/2009/03/510996-paul-harvey-pioneiro-da-radialismo-americano-morre-aos-90-anos.shtml> . Folha de S.Paulo. Consultado em 29 de Setembro de 2017

<sup>108</sup> Lindsey, Lawrence B. *The Growth Experiment: How the New Tax Policy Is Transforming the U.S. Economy*. 1990.

<sup>109</sup> NISKANEN, William Arthur. *Reaganomics*. 1988. Acessível em: <http://www.econlib.org/library/Enc1/Reaganomics.html>. Consultado em 29 de Set. de 2017

<sup>110</sup> “Only by reducing the growth of government can we increase the growth of the economy.”

<sup>111</sup> CARVALHO, Cristiano Viveiros de, et. al; Silva, Jules Michelet Pereira Queiroz e (Coord.). *Tributação de lucros e dividendos no Brasil: uma perspectiva comparada*. Câmara dos Deputados: Consultoria Legislativa, Brasília, DF, 2015. p. 10-11.



*tributação com baixo grau de progressividade, além de inúmeras assimetrias”*<sup>112</sup>

Conforme se seguiu na edição da Lei 9.249/1995, corroborando à lógica tomada pelo governo Sarney. Lei que obstaria os lucros e dividendos da tributação de renda no país.

### 3.2 A TRIBUTAÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS: PERSPECTIVA HISTÓRICA DO PERFIL BRASILEIRO

Com efeito, aponta-se com precisão que da primeira aparição do imposto de renda no sentido moderno - como citado, via Decreto nº 4.625 de 1922 - implementaria o que viria a ser um tributo sobre o “conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem”. Dentro do patamar evolutivo que o IR encontrou no mundo ocidental, Castro<sup>113</sup> desenvolve o histórico da tributação sobre os lucros e dividendos no Brasil em um modelo trifásico.

A sua primeira aparição, definida como modelo cedular, compreendida da lei nº 4.783/23 até o advento das alterações promovidas pela lei nº 7.713/1988, é desenvolvida por Carvalho *et. al.*<sup>114</sup> do conceito utilizado por Castro. Nomeada diante de uma característica intrínseca da sua operabilidade: O IRPF operava sobre os conceitos de “rendimentos cedulares”. A primeira definição legal era a procedida pelo artigo 3º da citada Lei 4.783, separando os rendimentos em quatro origens diversas<sup>115</sup>. Apontam Carvalho *et. Al.*<sup>116</sup>, tal concepção teve égide breve, logo sendo substituída pelo sistema cedular compreendendo a renda em oito categorias diversas, cada qual com sua respectiva alíquota<sup>117</sup>. Nesta sistemática, os Lucros e dividendos se fizeram presentes sobre a alcunha de cédula F. Observa Cristóvão Barcelos da Nóbrega, que os valores auferidos a título de lucros e dividendos referentes à participação societária não

<sup>112</sup> GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 11

<sup>113</sup> CASTRO, Fábio Avila de. *Imposto de Renda da Pessoa Física: Comparações Internacionais, Medidas de Progressividade e Redistribuição*. Dissertação (mestrado) - Universidade de Brasília, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Departamento de Economia, Mestrado em Economia do Setor Público, 2014.

<sup>114</sup> <sup>114</sup> CARVALHO *et. al.*, 2015, pp. 6-7.

<sup>115</sup> “Art. 3º O imposto sobre a renda [...] recahirá [sic], sobre os rendimentos produzidos no paiz [sic] e derivados das origens seguintes: [...]” Resumidamente, as quatro aparições definidas pela norma seriam: a) comercio e exploração industrial e agrícola; b) valores mobiliários; c) ordenados, subsídios, emolumentos, gratificações, bonificações, pensões e remunerações sobre qualquer título e forma contratual, tanto públicas quanto privadas; d) profissões não comerciais e atos não compreendidos no ponto anterior.

<sup>116</sup> <sup>116</sup> CARVALHO *et al.*, 2015, p. 7.

<sup>117</sup> NÓBREGA, 2014., p. 209.

encontrava nenhuma dedução na sistemática que reinava até o ano de 1974, sendo seus valores sujeitos integralmente às alíquotas do IRPF. Outrossim, passado este exercício, os lucros viriam a ser tributados diretamente na fonte, situação que se manteve até o ano de 1988<sup>118</sup>.

Do que se seguiu até o citado ano, verificava-se uma forte incidência da tributação sobre os lucros e dividendos. Cita-se que esta era uma categoria generalizada no mundo, não uma particularidade do Estado Brasileiro – que em muito se desenvolveu copiando institutos estrangeiros. Cristóvão e Carvalho *et. Al.*<sup>119</sup> ilustram a sistemática que regeu o determinado período. Nele, ao mesmo tempo que a sociedade empresaria recolhia o IRPJ, o IRRF era aplicado cumulativamente. Deste recolhimento, cabia ao contribuinte escolher se o IRRF seria definitivo, ou consideraria ele como antecipação da receita tributária. Destaca-se, que este modelo já se separa da sistemática padrão – modelo clássico – da tributação de lucros. Com a tributação ocorrendo diretamente na fonte, os valores fugiam da dissecação das alíquotas do IR, possibilitando que o sócio usufruísse já de vantagem comparativa ao salariado.

Das alterações sistemáticas promovidas pelo advento da Lei 7.713/1988, Cristóvão destaca o ditame previsto pelo art. 35<sup>120</sup> da norma, com o advento do Imposto sobre o Lucro Líquido (ILL). Conforme se dá da sua leitura, o ILL era considerado imposto retido diretamente na fonte, sendo aplicado sobre 8% do lucro líquido auferido pela sociedade empresária. Tal formatação dispensava os valores distribuídos da declaração<sup>121</sup>. O dispositivo foi alvo de Recurso Extraordinário, sendo julgado inconstitucional pelo STF<sup>122</sup>, sendo seguido pela edição da Resolução nº 82 do Senado, suspendendo sua execução no ponto onde determinada a inconstitucionalidade. Entretanto, de sua implementação, o artigo já modificara a sistemática que residia no formato histórico da tributação sobre os lucros.

Durante o período da edição da Lei até o julgamento do RE, outras normas foram editadas nesta seara de transformação do cenário tributário. Dá-se

---

<sup>118</sup> NÓBREGA, 2014, p. 121.

<sup>119</sup> CARVALHO *et al.*, 2015, p. 10. NÓBREGA, 2014, p. 121.

<sup>120</sup> “Art. 35. O sócio quotista, o acionista ou titular da empresa individual ficará sujeito ao imposto de renda na fonte, à alíquota de oito por cento, calculado com base no lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do período-base.”

<sup>121</sup> CARVALHO, *et al.*, 2015, p. 11.

<sup>122</sup> RE 172.058/SC, com julgamento em 1995.

especial destaque à Lei nº 8.541/92, que, conforme apontam Carvalho *et. Al.*, estabelecia em seu art. 20 como únicos valores dedutíveis dos rendimentos empresariais distribuídos aos sócios aqueles que ultrapassassem o valor referido a título de lucro presumido do exercício pelo IRPJ. Basicamente, somente se o instituto do lucro presumido fosse amadoramente distorcido, os valores distribuídos aos sócios sofreriam incidência de tributação. De fato, é o que observa o autor quando assume que “Assim, ainda que de forma incompleta, o ano-calendário de 1993 foi o primeiro em que a distribuição de lucros e dividendos, efetiva ou presumida, esteve isenta do imposto de renda.”<sup>123</sup> Deste cenário, seguiu-se ao atual. Encontrando na edição da Lei nº 9.249/1995 o resultado deste processo repentino de alterações das normas tributárias. Carvalho *et. Al.* observam a caótica alteração da legislação referente ao tema, caracterizando-a como errática, e representativa da crise econômica que assolava o Brasil pós redemocratização. Principalmente quanto a gigantesca inflação e fracasso subsequente de medidas econômicas.

### 3.2.1 O Imposto de Renda

O ordenamento tributário brasileiro é caracterizado por uma íntima fundamentação na Constituição Federal. Tal particularidade disciplina nosso sistema tributário<sup>124</sup>, ao passo que outros Estados possuem uma relação constitucional menos ativa em matéria tributária.

Tomando forma de alicerce, a CF discrimina detalhadamente os aspectos da competência tributária de cada ente federativo, estabelecendo as espécies tributárias e seu alinhamento com cada um dos citados entes. Perfazendo-se a legitimação de sua competência para instituir o tributo e estabelecendo as limitações deste poder, evidenciando, ao que aponta Leandro Paulsen<sup>125</sup>, toda a série de princípios expressos e implícitos que circundam o STN.

No modelo vigente, o Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza está previsto pelo inciso III do art. 153 da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB/1988), legitimando-se a competência da União para

---

<sup>123</sup> CARVALHO *et al.*, 2015, p. 12.

<sup>124</sup> FERNANDES, Edison Carlos. *Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL: de acordo com a Lei nº 12.973 de 2014*, São Paulo: Atlas, 2015.

<sup>125</sup> PAULSEN, 2017, p. 329.

sua instituição. Ademais, ressalta-se do texto constitucional o disposto no §2º do mesmo artigo, como leciona Leandro Paulsen<sup>126</sup>, inferindo sua aplicabilidade aos critérios da generalidade, universalidade e progressividade. Ademais, O IR é escrutinado pela inteligência dos artigos 43 a 45 do CTN, sendo definida a amplitude de seu alcance pelo primeiro, ao que desenvolve renda como o produto do capital, do trabalho ou de ambos; proventos de qualquer natureza como acréscimos outros que não encobertos pelo alcance do vernáculo 'renda'. O CTN ainda define o fato gerador, o contribuinte relacionado e a base de cálculo do Imposto, na forma do seu artigo 44, o sendo: "A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis". Ao que o legislador ordinário se encontra delimitado por esta conceituação, sob a pena de inconstitucionalidade da norma que ultrapasse seus parâmetros.

Tratando-se da legislação ordinária, o IR encontra suporte legal nas Leis nº 7.713/88 e 9.250/95 (IRPF), e nº 8.981/95 e 9.430/96 perante o IRPJ. Sendo ainda inferida sua arrecadação, administração e fiscalização na forma do Decreto 3.000/1999.

### 3.3 CONCEITO DE RENDA PARA O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O conceito de "renda" enseja uma diversidade de debates doutrinários ao seu desenvolvimento histórico jurídico. Principalmente concernente ao IR. Sob o escopo desta pesquisa, vale-se tomar as classificações utilizadas pelo CTN – e seu desenvolvimento sob o tempo, variável conforme as definições tomadas pelo aspecto político econômico e pelos posicionamentos do STF sob o tema - além das definições tomadas pela doutrina do Direito Econômico, ressaltando-se sua funcionalidade correlata ao Instituto da Repartição, que, conforme será desenvolvido, tomar-se-á como paradigma para a concretização dos aspectos sociais que permeiam o IR.

Tomando-se a lição de Roque Antonio Carrazza<sup>127</sup>, a definição de renda que melhor se alinha aos parâmetros definidos pelo CTN, escrutina-se como a

---

<sup>126</sup> PAULSEN, 2017, p.329.

<sup>127</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *A natureza meramente interpretativa do art. 129 da Lei 11.196/05, o imposto de renda, a contribuição previdenciária e as sociedades de serviços profissionais*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 154, jul. 2008, p. 109.

disponibilidade de riqueza nova. Tendo-se como parâmetro sua variação no transcurso temporal. Nas palavras de Carrazza:

*“[...] é o acréscimo patrimonial experimentado pelo contribuinte, ao longo de um determinado período de tempo. Ou, ainda, é o resultado positivo de uma subtração que tem, por minuendo, os rendimentos brutos auferidos pelo contribuinte, entre dois marcos temporais, e, subtraindo, o total das deduções e abatimentos, que a Constituição e as leis que com ela se afinam permitem fazer.”*

Ainda acrescenta:

*“[...] tanto a renda quanto os proventos de qualquer natureza pressupõem ações que revelem mais-valias, isto é, incrementos na capacidade contributiva. Só diante de realidades econômicas novas, que se incorporam ao patrimônio da pessoa [...] é que podemos juridicamente falar em renda ou proventos de qualquer natureza.”*

Destarte, visualiza-se que a linha doutrinária considera a renda a ser tributada levando em conta seu efetivo acréscimo. Solidificando-se no sentido onde as isenções, abatimentos ou demais deduções são consideradas a priori, para só então se avaliar o total da elevação da capacidade contributiva do contribuinte, determinando-se o *quantum* a ser efetivamente pago por ele em sede de IR.

Assim, corroborada pela definição do vernáculo “renda” tomada pelo CTN, conforme aponta Leandro Paulsen, sendo o acréscimo patrimonial que provenha do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos. Corroborando a noção da diferenciação entre acréscimo e indenização.

Quanto a utilização de outros vernáculos para referência normativa do conceito de renda presente no STB, ressalta-se. Diante da lacuna legislativa na resolução das verbas provenientes de fatos geradores com fontes no exterior, parte da edição da Lei Complementar nº 104/01 (LC) tratou de pacificar no Imposto sobre a renda o caráter de extraterritorialidade. Indiferente aqui sobre os reflexos da citada LC no processo tributário (o qual incitou uma série de discussões sobre sua constitucionalidade), cumpre salientar: etimologicamente o termo receita foi absorvido do original latino *recepta*, tendo sua tradução literal como “coisas recebidas” Sua utilização, porém, alerta Paulsen<sup>128</sup>, pelos §§ 1º e 2º do artigo 43 do CTN (acrescidos pela citada LC), deve ser vista com cautela, observado que seu significado atinge valores diversos que o conceito de “renda”,

---

<sup>128</sup> PAULSEN, 2017, p.334.

além de ignorar as deduções recepcionadas pelo segundo. Estando mal alocada pela legislação, ao passo que a própria CRFB determina em seu art. 153, III a incidência do tributo sobre a renda ou proventos de qualquer natureza - tal como a nomenclatura do tributo –. Fato que extrapola o caráter aberto dos conceitos utilizados pelo legislador originário. Mesmo que o conceito de renda dê ao legislador uma certa maleabilidade na sua utilização<sup>129</sup>, os limites de significados possíveis devem ser observados, descabendo à norma infraconstitucional variar a nomenclatura conceitual utilizada.

### 3.4 PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS NO IMPOSTO SOBRE A RENDA: A GENERALIDADE, A UNIVERSALIDADE E A PROGRESSIVIDADE

Como regente do critério de justiça fiscal, provém do princípio da capacidade contributiva todo o aparato fundamental para a adoção de diferenciações entre os indivíduos, perante a potencialidade e incidência tributária, dentro da constitucionalidade brasileira.

Tendo sido apontado por parcela da doutrina como princípio de sobredireito, responsabilizado por reger a interpretação constitucional, decorre de sua interpretação a noção de que os valores a ser contribuídos pelos membros de determinada sociedade devem ser equalizados conforme a própria força econômica do contribuinte<sup>130</sup>. É o princípio balizador da noção de um imposto pessoal, tendo a nítida relação com o que se define por justiça social tributária.

Leandro Paulsen<sup>131</sup> ressalta que a presença de dispositivo prevendo uma graduação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte, conforme aponta o parágrafo único do art. 145 da CRFB, é fator que exalta a presença da capacidade contributiva no texto constitucional, entretanto, ampliando-a a toda espécie tributária, apesar do dispositivo prever apenas perante os impostos. Neste sentido, também é o posicionamento do egrégio Supremo Tribunal Federal, nas palavras do Ministro Dias Toffoli “A Corte, em

---

<sup>129</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 19ª Ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 379.

<sup>130</sup> Paulsen, Leandro, *Curso de direito tributário completo*. 8ª.ed. São Paulo: Saraiva, 2017 p.72.

<sup>131</sup> Ibid, pp. 72-73.

diversas oportunidades, se manifestou no sentido de que o princípio da capacidade contributiva se aplica também às taxas.”<sup>132</sup>.

O autor ainda utiliza das doutrinas de Fábio Canazaro<sup>133</sup>, que visualiza a capacidade contributiva como critério comparativo capaz de promover a igualdade vertical e horizontal, identificando à primeira, possibilidade de edição de norma diferenciadora entre contribuintes – respeitando o que viria a se tornar jargão jurídico “tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida em que eles se desigalam”<sup>134</sup> – e, à segunda, a edição de norma que trate todos os sujeitos de mesma condições de forma igualitária. Concluindo no sentido que Klaus Tipke aponta como sendo a atuação deste “princípio da capacidade contributiva não pergunta o que o Estado fez para o cidadão individual, mas o que este pode fazer para o Estado. Isto se harmoniza com o princípio do Estado Social”<sup>135</sup>.

Portanto, é da mediação promovida pela capacidade contributiva que o STB lida com os conceitos da progressividade, da isenção e da imunidade na delimitação de quem arca com qual taxa e em que determinado ponto irá o fazer. Está é a senda que guia os princípios atinentes ao IR.

De toda a série de princípios tributários previstos pelo STB, existem três de suma importância para a conceituação das medidas extrafiscais e reflexo social do Imposto sobre a renda. Estes princípios estão correlacionados a uma noção de igualdade, atuando como critérios específicos da igualdade tributária – e, por óbvio, gerando controvérsias sobre seu alcance. Estão estipulados nominalmente pelo CTN, conforme versa seu § 2º do Art. 153:

§ 2º O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.

<sup>132</sup> (ARE 707948 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 26/05/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-118 DIVULG 18-06-2015 PUBLIC 19-06-2015)

<sup>133</sup> CANAZARO, 2015, p. 153.

<sup>134</sup> “A regra da igualdade não consiste senão em aquinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualmente flagrante, e não igualdade real” (BARBOSA, Ruy. “Oração aos moços”, discurso de paraninfo redigido em 1920 para a solenidade de colação de grau dos estudantes da Faculdade de Direito do Largo São Francisco).

<sup>135</sup> TIPKE, Klaus. *Moral Tributária do Estado e dos contribuintes*. Título original: *Besteuerungsmoral und Steuermoral*. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p.20.

Quanto aos princípios da generalidade e da universalidade, ressalta-se que a doutrina diverge sobre a dimensão que cada qual toma. Desta forma, aqui se tomará a vertente encabeçada por Luiz Felipe Silveira Difini, onde, à generalidade, é dado o critério subjetivo do Imposto sobre a renda, inferindo que “Generalidade significa que o tributo deve abranger todos os contribuintes que pratiquem o ato ou estejam em igual relação com o fato descrito na hipótese de incidência”<sup>136</sup>, de forma a abraçar o conceito de igualdade horizontal promovida por Fábio Canazaro supra. Portanto, restando ao princípio da universalidade, o critério objetivo, onde todos os bens e acréscimos pessoais que beneficiem o contribuinte devem servir de base para a incidência do tributo. Como afirma Leandro Paulsen: “ter-se-ia de considerar a totalidade das rendas do contribuinte como uma unidade, sem estabelecer distinções entre tipos de renda para efeito de tributação diferenciada”<sup>137</sup>.

Tal posicionamento encontra substância na jurisprudência do STF, conforme posicionamento do Ministro Joaquim Barbosa no acórdão do Recurso Extraordinário nº 582.525/SP, dado caráter de repercussão geral:

“Rejeito, ainda, a alegada violação do princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º da Constituição), seja em sua acepção objetiva ou subjetiva. Proibir a dedução do valor da CSLL na apuração do IRPJ não leva inexoravelmente à tributação do patrimônio ou à tributação de qualquer outra grandeza que não seja renda. Independentemente de ser alocado à extinção do crédito tributário, o valor pago a título de CSLL também representa renda para o contribuinte e, portanto, pode ser incluído no cálculo da obrigação tributária referente ao IRPJ.

Ademais, não há indicação de que a ausência da dedução pretendida exaspere demasiadamente a carga tributária, de modo a torná-la desproporcional, proibitiva ou punitiva da atividade econômica. Ausente a demonstração analítica da maneira pela qual a proibição em exame aumentaria a carga tributária, não se deve presumir que qualquer parte do influxo de novas riquezas geradas pela exploração de atividade econômica possa se furtar à composição da base de cálculo do IR. Vale repisar que, antes de ser quantia paga para saldar a obrigação tributária da CSLL, o valor em moeda manifestou-se como o ingresso destinado ao acréscimo do patrimônio do contribuinte”<sup>138</sup>

Sustentando o conceito da extraterritorialidade do IR, conforme suscitado quando tratadas das alterações promovidas pela LC nº 104/01.

<sup>136</sup> DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003, p.77

<sup>137</sup> PAULSEN, 2017, p. 332.

<sup>138</sup> (RE 582525, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 09/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-026 DIVULG 06-02-2014 PUBLIC 07-02-2014)



O princípio da progressividade, preceitua Leandro Paulsen<sup>139</sup> “é critério que exige variação positiva da alíquota à medida que há aumento da base de cálculo”. Em outras palavras, na medida em que os valores auferidos pelo contribuinte para formar a base de cálculo sobem, deve-se subir também a alíquota a ser tributada pelo Estado. O termo progressividade traduz essa repartição em estratos, cada qual com uma alíquota diversa, referente a valores diversos, em escala positiva.

Esta sistemática que abrange o funcionamento do Imposto de Renda da Pessoa Física como utilizado atualmente. Para melhor ilustrar, abaixo estão descritas as alíquotas e valores em que elas se aplicam, referentes ao IRPF em base mensal com ano calendário 2015:

**Tabela 2 – Alíquotas do IRPF**

<b>Base de cálculo (em R\$):</b>	<b>Alíquota (em %):</b>
Até 1.903,98	Isento
1.903,99 até 2.826,65	7,5
2.826,66 até 3.751,05	15
3.751,06 até 4.664,68	22,5
Acima de 4.664,68	27,5

(elaboração própria, dados por Subsecretaria de Tributação e Contencioso - [http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica#calculo\\_mensal\\_IRPF](http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica#calculo_mensal_IRPF)— publicado 10/07/2015 11h42, última modificação 23/11/2016 16h19, acessado em 15/10/2017)

É da faixa de isenção do IRPF que melhor se visualiza um exemplo dos critérios fundamentados na capacidade contributiva do indivíduo. Apresentando sobre a progressividade uma faceta da função extrafiscal do tributo, de forma que quem recebe uma renda mínima, vê-se livre de arcar com o imposto.

Este exemplo é extremamente paradigmático para o questionamento que se levanta nesta pesquisa. Aloca-se, sob o mesmo crivo, a isenção do imposto sobre a renda referente à faixa de isenção – por perfazer o que se chama de mínimo existencial<sup>140</sup> - em diapasão à isenção dada à fonte de renda que mais

<sup>139</sup> PAULSEN, 2017, p.242.

<sup>140</sup> O mínimo existencial na condição de direito fundamental apresentando duas facetas: uma negativa – direito de defesa, inalienável; positiva – com direito a prestações asseguradas pelo Estado.

(VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, 3ª ed., Coimbra: Almedina, 2004, p. 403 e ss.)

se valoriza ao tempo. Trata-se do prequestionamento que deveria ser encarado sobre valores sociais.

John Rawls desenvolve na sua obra *A theory of justice* conceito nomeado “equilíbrio reflexivo”. Conceito que sujeita o indivíduo a um escrutínio acerca dos seus valores e prioridades sociais. Delimitado pela capacidade do ser em fazer uma análise pessoal, sujeitando-se em um caráter crítico, deve ser escrutinado sob o prisma dos objetivos que um indivíduo em situação de mínimo existencial traça.

Ressalta Nathália Daniel Domingues<sup>141</sup>, o berço de nascimento – portanto, o *status quo* familiar – é fator determinante para o provimento de uma educação plena, capaz de exprimir e amadurecer os potenciais produtivos do indivíduo. Na ausência desta, Aponta Stiglitz<sup>142</sup>, se a estrutura familiar econômica é insuficiente para promover um real incentivo ao desenvolvimento do indivíduo, tendo como referência única o sistema educacional promovido pelo Estado, na falha deste, sedimenta-se a falha também do primeiro. Daí resta questionar se existirá possibilidade de avaliar o como, quando e onde investir os ganhos referentes à repartição que fará jus o indivíduo - conforme os valores que lhe restam após as deduções com tributos e subsistência -. Este levantamento, crítico, calculado, é realmente aplicável neste tipo de situação? Em um plano fático, existe a possibilidade da tomada de uma decisão racional? É respondendo essas questões que deve ser visualizada a aplicação dos critérios da capacidade contributiva. Sobre a cumulatividade da desigualdade no investimento do capital humano<sup>143</sup> se perfaz e solidifica a necessidade de um maior número de medidas visando oportunizar a gênese de um pensamento ideal crítico pelo indivíduo. Residindo ainda, crítica acerca da vigência atual da faixa de isenção, tendo-a como excessivamente baixa. Fato que não é objeto principal deste trabalho, mas que merece ser constado no desenvolvimento da lógica de justiça social que aqui se pretende desenvolver.

---

<sup>141</sup> DOMINGUES, 2017, p. 77.

<sup>142</sup> STIGLITZ, Joseph Eugene. *The price of inequality: how toda's divided society endangers our future*, 1ª ed., New York: WW Norton & Company, 2013, pp. 134-135

<sup>143</sup> Ibid., p. 136.

Ao que Leandro Paulsen apresenta o fechamento do tópico com os dizeres:

“Tais critérios, da generalidade, da universalidade e da progressividade, se aplicados adequadamente, fariam com que todos pagassem imposto de renda sobre a totalidade dos rendimentos auferidos com carga progressiva conforme a capacidade contributiva de cada qual.”<sup>144</sup>

De forma que os princípios aqui elencados assumem o essencial caráter de promover o equilíbrio de forças entre o *status quo* da hereditariedade e a igualdade de oportunidades almejada pelo Estado Social de Direito.

### 3.5 DA FUNÇÃO DO TRIBUTO COMO MEIO DE FOMENTO À IGUALDADE SOCIAL PRESENTE NA TEORIA DA JUSTIÇA COMO EQUIDADE

A noção de desigualdade social, pobreza e riqueza, acompanha o homem desde o processo germinativo de suas primeiras civilizações, tendo gerado uma infinidade de debates envolvendo a desigualdade entre os homens de determinado nicho social. A relação de riqueza é, portanto, conhecida do homem ao tempo, tendo como íntimo o questionamento de como deve ser procedido trato perante o indivíduo menos favorecido.

Até alcançar uma sociedade liberal-moderna, a mentalidade do homem e os reflexos dela perante a forma como propunha e tratava suas formações sociais variou bruscamente.

Adotar um conceito de Justiça Distributiva não foi possível até recentemente. Ainda, sua própria concretização não foi perene na construção histórica. O sendo, em muito, afeta pela consciência política-social-econômica do período onde vivenciava sua interpretação. Tornando necessário um amplo desenvolvimento do debate entre funções fundamentais do Estado, equidade e liberdade para se amadurecer um pensamento no sentido de convencionar a distribuição da riqueza gerada adentro de determinada sociedade perante a própria sociedade.

Entretanto, nem sempre o ser humano teve preocupação com a marginalidade de seus iguais – termo exemplar desse caráter, visto que o conceito de igualdade perante os homens encontra sistemáticas dificuldades até

---

<sup>144</sup> PAULSEN, 2017, p.333.

hoje em ser plenamente adotado –, tratando por muito a distribuição de recursos como possibilidade remota, supérflua. Em tempos regidos por uma meritocracia ávida, o próprio ato de distribuir provinha muito mais de um caráter particular de autossatisfação, do que de um dever sedimentado pela construção estatal.

Este desenho evidencia a evolução do viés de um Estado responsável por auxiliar a sociedade a ter seu amplo desenvolvimento. De forma que ao traçar os contornos históricos, poder-se-á melhor visualizar a responsabilidade repartitiva estatal presente nos conceitos a serem desenvolvidos neste capítulo. Neste seguimento, nos ocuparemos brevemente em desenhar esta evolução, de forma a desenvolver o conceito de Justiça Distributiva a servir de arcabouço para todo o trato do Tributo como instrumento garantidor da igualdade social buscada pela Constituição Econômica.

### **3.5.1 A construção do conceito de Justiça Distributiva**

Tratando-se do mundo ocidental, como principal influência do desenvolvimento científico da história do nosso lado do globo, os pioneiros na interpretação do contexto e conceitos de justiça foram, sobretudo, os gregos. Encontrando em Aristóteles principal expoente do desenvolvimento filosófico de um conceito de virtude social. A justiça inicialmente assumiria um caráter meritocrata. Conceituando o verbete “virtude”, alerta Michael Sandel, Aristóteles traduziria justiça como dar ao indivíduo o que é de seu merecimento. Para tanto, a sociedade elencaria quais atitudes, valores, pensamentos seriam dignas de reconhecimento social, refletindo em seus praticantes no retorno justo pelo seu desempenho<sup>145</sup>. Tal afirmação, ressalta Nathália Daniel Domingues<sup>146</sup>, retrata a Justiça Aristotélica em uma dupla faceta. Como aponta Sandel, a Justiça Aristotélica seria definível em caráter a) Teleológico, definindo quais os objetivos da prática em questão; b) Honorífica, no sentido que a finalidade objeto seria avaliada e, se concluída assim, recompensada pela justiça. Tal definição se faz famosa no histórico questionamento das flautas: A quem deveriam ser destinadas as melhores flautas? Responderia: Aos melhores flautistas. Portanto, um viés completamente teleológico, buscando na razão (*télos*) do objeto quem

---

<sup>145</sup> SANDEL, Michael J. *Justiça - o que é fazer a coisa certa*. Trad. Heloísa Matias e Maria Alice Máximo. 17ª ed. – Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2015, p.17.

<sup>146</sup> DOMINGUES, 2017, p.5.

melhor seria atribuído a ele, envolvendo sua aptidão ou habilidade para desempenhar determinado ato – visto que Aristóteles rechaçava a possibilidade premiar indivíduos baseado em “virtudes fortuitas”, a exemplo da beleza física, riqueza ou sorte (aleatoriedade).<sup>147</sup>

Assim, para Aristóteles, a Justiça Distributiva seria aquela responsável por premiar os valores do indivíduo, ao contrário das noções de sua “justiça corretiva”, onde o Justo seria encontrado na correção de ato individual que gerou injusto a outrem. Neste caso, Fleischacker<sup>148</sup> desenvolve que, independente do mérito individual de quem cometeu a injúria, o afligido deve ser reparado pelo ato. Ademais, ressalta o autor, a principal inerência da Justiça Distributiva para Aristóteles seria a distribuição da participação política dos indivíduos. Portanto, o artifício para definir quem poderia ter voz ativa na política grega era justamente a excelência deste neste atributo. Quem tivesse destaque receberia voz. Verifica-se que essa teoria se afasta muito do que atualmente concebemos sobre política pública – ao menos em termos gerais – visto que tal metodologia afasta o indivíduo necessitado do acesso a política, não podendo se valer das condições que vive, e sim somente de seu “merecimento”<sup>149</sup>.

Como se verá, esse conceito de “justiça distributiva” tomado por Aristóteles, viria a ter sua lógica invertida pelo conceito adotado pelos teóricos contemporâneos. Fleischacker adverte cedo em sua obra a diferenciação das origens (“raízes” como as denomina) da Justiça e do seu conteúdo para Rawls<sup>150</sup>. Na medida em que a justiça distributiva para Rawls é indiferente ao caráter e notabilidade do indivíduo. De forma que o conceito *rawlsiano* de justiça distributiva se opõe ao conceito adotado pelo filósofo grego. Ainda, invertendo-se também a lógica sobre a justiça retributiva, dando a esta a responsabilidade de arguir o merecimento individual da pena.

A evolução do conceito encontrou em Tomás de Aquino o mesmo caminho que percorreu Aristóteles. Amparada pelo pensamento de seus períodos, a noção de justiça distributiva como encarregada de trazer equilíbrio econômico e social era cingida pela própria noção da teologia cristã da existência

---

<sup>147</sup> SANDEL, 2015, p.233.

<sup>148</sup> FLEISCHACKER, Samuel. *Uma breve história da justiça distributiva*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, pp. 30-32.

<sup>149</sup> Ibid., p. 21.

<sup>150</sup> Ibid., p. 19.

da riqueza e da pobreza. Se o Criador efetivamente fez o mundo à sua feição e perfeição, a existência da pobreza e da riqueza é algo natural, de forma que o rico sobrepujar o pobre não demande nada além do natural estado das coisas. Esse pensamento seguia a lógica de que a justiça – no conceito de redistribuição – seria unicamente definível como objeto da benevolência do indivíduo. Assim, nunca poderia ser alvo de coerção Estatal, pois era o reflexo de uma virtude individual; portanto, ato unicamente particular em um universo que previa a existência natural da desigualdade social. Ademais, tratando da obra de Cícero, Fleischacker destaca o quanto este pensamento estava arraigado na ordem social, quando o pensador contempla a benevolência – ou seja, o ato de dispor – à justiça em seu sentido restritivo. Melhor explicando: A benevolência só é justa se ela respeita a Lei, se ela respeita a propriedade privada<sup>151</sup>. Este núcleo de pensamento se manteria razoavelmente intacto até o advento da modernidade.

Rousseau foi o primeiro grande expoente a demandar do Estado uma atuação mais contundente no combate à desigualdade entre concidadãos – malgrado Pufendorf ter reconhecido anteriormente que os direitos imperfeitos<sup>152</sup> poderiam ser aplicados coercitivamente pelo Estado em casos de flagrante necessidade<sup>153</sup> -. Cabendo também destacar o conceito de trabalho desenvolvido por Locke, como fonte de mérito e, portanto, fonte legítima para a distribuição de bens materiais<sup>154</sup>. Identificando no trabalhador pobre um justo receptor de renda oriunda de meio outro que não o particular. Entretanto, das duas figuras citadas, nenhuma abarcou a totalidade da população como fez Rousseau. Rousseau trouxe à tona o debate dos custos de um Estado, avaliando sua efetividade. Assim como buscou separar veementemente a resolução da pobreza do seu caráter filantropo ou religioso, buscando na própria política a capacidade de responder a este problema<sup>155</sup>.

---

<sup>151</sup> Ibid., p. 35.

<sup>152</sup> Pufendorf define o direito imperfeito como um ramo da justiça universal, existindo na força de uma vontade divina e se diferenciando do direito dito perfeito por não serem coercitivos, devendo sua aplicação ser efetuada diante da decência do indivíduo. Ademais, o direito imperfeito de Pufendorf seria a representação da justiça atributiva, estando no universo da generosidade e da benevolência. (FLEISCHACKER, 2006, p. 32-37).

<sup>153</sup> FLEISCHACKER, Samuel apud DOMINGUES, 2017, p.7.

<sup>154</sup> FLEISCHACKER, 2006, p. 38-39.

<sup>155</sup> Ibid., p. 81.

Não obstante, encontra-se dormente sob a retórica de Rousseau a real motivação de sua defesa a uma sociedade igualitária. Em muito, sua crítica ao comportamento vigente quanto à marginalização reside no homem como um cidadão, não perante a sua pobreza. O que salienta Fleischacker, ressalta a íntima ligação da visão política de Rousseau com a de Aristóteles<sup>156</sup>, sobrepujando a limitação da vida política causada pela pobreza das próprias mazelas que a miséria causa às condições de vida do homem.

Referindo-se ao pensador suíço, Fleischacker resume o âmago que interessa a esta pesquisa afirmando que “se a sociedade causa a maior parte do sofrimento humano, podemos inferir que também deveria ser capaz de curar a maioria dos males humanos. Se a sociedade causa o mal, também deve ser capaz de se livrar dele<sup>157</sup>”. Confrontando, neste sentido, a questão de como lidar com os defeitos de uma organização social criada, regida e vivida por homens. De forma que conclui ser capaz de encontrar a solução de seus próprios problemas por meio de auto gerência. De fato, Rousseau credita à sociedade a força necessária para resolução dos conflitos, obstante apenas os atos divinos (*act of God*) – aqui abarcando tanto o sentido literal quanto o referente à força da natureza. O ódio, a violência e a pobreza são problemas de matriz humana, devendo ser resolvidos pelos homens. Em outras palavras, a sociedade deve regular a sociedade para alcançar determinados fins. De forma que, ressalta Fleischacker, Rousseau é o grande responsável por transmitir à humanidade a crença de que solucionar seus problemas é possível, e desta crença, atribuindo papel ativo ao Estado como meio e objeto da mudança<sup>158</sup>.

A modificação do caráter teólogo onde a pobreza é uma ordenança divina, sendo fato natural da vida humana, encontrou em Adam Smith sua força motriz. Smith, sobretudo, teve papel atuante como um dos primeiros grandes filósofos a visualizar na pobreza uma nefasta barreira ao desenvolvimento humano. Tanto o fez, registra Fleischacker, que pode se visualizar em sua obra diversos movimentos no sentido de uma tributação progressiva – mesmo tendo em conta que o autor vivia no seio de uma Europa que creditava à pobreza o único

---

<sup>156</sup> Ibid., pp. 86-88.

<sup>157</sup> Ibid., pp. 84-85.

<sup>158</sup> Ibid., p. 85.

embargo capaz de evitar a vadiagem<sup>159</sup>. Tais como pedágio elevado a veículos luxuosos, taxas diferenciadas para imóveis e, sobretudo, uma educação local capaz de ofertar aos pobres um mínimo de educação para a tomada de decisões morais, públicas e aperfeiçoamento técnico matemático (tudo isso, efetuado a partir de fundos públicos).<sup>160</sup> Com isso, Smith buscava demonstrar que inexistem, de fato, reais diferenças intelectuais de berço entre homens; o que realmente existe é a diferença cultural e investimento em educação. Desta *cluster*, modificou-se o viés histórico da pobreza, de forma a visualizar no pobre não alguém incapaz, inferior; alguém apenas desafortunado. Consequentemente, a pobreza como algo provido do berço, da aleatoriedade do nascimento, poderia recair sobre qualquer um, forma que atraía à reflexão: tal mazela poderia recair a mim ou a meus demais<sup>161</sup>. Este seria o passo exordial para medidas de uma justiça distributiva, de repartição econômica em sociedade. Pela primeira vez, poderia se visualizar a necessidade de provimento de recursos materiais como fator a ser corrigido por meio da tributação – não mais somente pelo arbítrio da doação privada – fugindo da figura da beneficência. Quebrando com a visão restritiva familiar que reinava na análise do homem pelo homem. Os primeiros passos no sentido de uma tributação progressiva eram tomados.

Completando a tríade iluminista, Kant viria a ser o primeiro filósofo a trazer um comportamento mais combativo para justificar a existência e combater a pobreza, defendendo o dever do Estado em coibi-la. Kant, notório apoiador do conceito de propriedade privada, apesar de visualizar o direito como imprescindível – e assim solidificar a existência deste direito à propriedade sobre quaisquer hipóteses – encontra sob a própria inteligência da propriedade privada a justificativa para uma proposição política alinhada com objetivos de um Estado voltado ao bem-estar social. Ressalta Fleischacker, apesar da obra de Kant solidificar inexoravelmente a existência e permanência do direito à propriedade, Kant não visualizava um embate entre esse direito e a tributação, tampouco diante da utilização do erário na forma de redistribuição. Bem pelo contrário, a

---

<sup>159</sup> Ibid., p. 91-95.

<sup>160</sup> SMITH, Adam, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations* APUD FLEISCHACKER, 2006, p. 93.

<sup>161</sup> FLEISCHACKER, 2006, p. 98.



filosofia kantiana requeria do Estado a implementação de melhorias sociais, devendo o contribuinte arcar com os custos compulsoriamente<sup>162</sup>. Tal ênfase na tributação se deve ao que Kant veio a introduzir como tese de soma zero, onde a abundância econômica de um indivíduo automaticamente pressupõe resultado cumulativo de abusos à propriedade privada dos que contemporaneamente lidam com a miséria. Conforme exemplifica trecho de sua obra colacionado por Fleischacker:

“Embora possamos estar inteiramente em nossos direitos, em conformidade com as leis do país e com as normas de nossa estrutura social, ainda assim podemos estar participando de uma injustiça geral, e ao ajudar um homem desafortunado não estamos lhe concedendo uma dádiva, mas apenas ajudando a lhe devolver aquilo de que ele foi privado pela injustiça geral de nosso sistema. Pois se nenhum de nós retirasse para si próprio uma parcela da riqueza do mundo maior do que a de seu semelhante, não haveria ricos e nem pobres”<sup>163</sup>

Como pode-se observar, essa teoria serve mais como um argumento retórico do que como sustentação para o dever do Estado embater a pobreza; a teoria da soma zero, aponta Fleischacker, ignora a capacidade do homem poder gerar riquezas, tendo como base sempre o mesmo *quantum* sob a lógica de que toda a riqueza seria roubo. Entretanto, é da filosofia moral que Kant apresenta a resposta que bem desenvolve o conceito de Justiça Distributiva.

Essa resposta parte da análise pormenorizada que Kant faz do ato particular da doação. Desenvolve Fleischacker que Kant, ao analisar o ato de um indivíduo abastado dar uma esmola a um pobre, acaba por criar uma hierarquia implícita entre ambos<sup>164</sup>. O ato de receber uma esmola, do ponto de vista moral é degradante ao receptor, e um vício ao autor – vez que a realização de uma boa ação pelo prazer para Kant é um ato não virtuoso.

Assim, do ponto de vista moral, o auxílio dos pobres ter esse caráter compulsório e ser efetuado pelo Estado, afasta o vício moral e evita essa construção hierárquica. Nesta vertente, subverte-se a lógica do auxílio aos pobres como virtude particular, vindo a se tornar um dever. Sacramentando a visão do filósofo sobre a igualdade real entre o valor de cada indivíduo como ser humano. Observa Fleischacker quando Kant conclui que a tributação passa a

---

<sup>162</sup> Ibid., p. 102.

<sup>163</sup> KANT, Immanuel, *Lectures on Ethics*, tradução de Louis Infield APUD FLEISCHACKER, 2006, p. 103.

<sup>164</sup> FLEISCHACKER, 2006, p. 105.

transformar o auxílio beneficente em um direito do pobre. Essa diferenciação alcança o imperativo categórico kantiano. Identificando na premissa do ser racional necessitar de condições mínimas para desenvolver suas aptidões<sup>165 166</sup>, Kant conclui: diante do ser humano, por sua racionalidade, possuir valor igual, é dever da sociedade prover a todos seus membros uma realidade material apta a promover seu desenvolvimento. Kant viria, assim, a desenvolver um germe para o conceito da Economicidade.

Contudo, é importante dizer que a contribuição de Kant para a noção moderna da Justiça Distributiva foi um tanto marginal em sua obra. Fleischacker discorre que, diferentemente de dar voz ao discurso sobre o embate à pobreza como um fim em si mesmo, Kant o trata de forma acessória aos deveres maiores do contrato social<sup>167</sup>.

De fato, o conceito moderno de Justiça Distributiva surgiria durante a agitação intelectual e bélica proveniente da Revolução Francesa, mas idealizada somente com base nos pensamentos dos três últimos filósofos citados, não trazida por eles. François-Noël Babeuf (posteriormente adotando o nome romano de Graco) foi um repórter e sobretudo, um revolucionário francês. Citado vezes como o precursor intelectual do socialismo e do comunismo por sua liderança na Conspiração dos Iguais, Babeuf visualizava na promulgação da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 uma carta que em sua substância ignorava as necessidades das camadas baixas da população.

Babeuf visualizava no Estado da Natureza a igualdade exemplar para os homens, sendo direito de cada um deles requisitar, justamente, o gozo de todo o direito de usufruir dela. Sendo dever da sociedade, por sua vez, garantir que os poderosos não pudessem subtrair dos pobres o direito à fruição natural. De fato, Babeuf via na propriedade o grande mal das relações sociais, tanto no que

---

<sup>165</sup> KANT, Immanuel, *Foundations of the Metaphysics of Morals*, apud FLEISCHACKER, 2006, p. 108.

<sup>166</sup> Fleischacker dá especial destaque à obrigação narrada por Kant sobre o “cultivo” das capacidades humanas. Para Kant, a natureza humana seria plena apenas quando no livre desenvolvimento de todas as capacidades do ser humano, refletindo a Kant uma análise diferenciada do quanto o Estado deve contribuir para retirar o cidadão da pobreza. Fica claro que, para Kant, retirar o indivíduo da miséria não é medida suficiente, para que ele possa alcançar e aflorar seu máximo, o Estado deve proporcionar o aporte que efetivamente dê condições ao indivíduo. Esse viés em muito encontra a visão atual de uma justiça distributiva—sobretudo quando retratada sob o enfoque de oportunizar a todos perspectivas semelhantes. (FLEISCHACKER, 2006, pp. 107-110).

<sup>167</sup> FLEISCHACKER, 2006, p. 113.

refere a sua criação quanto na resultante de sua existência para a realidade social<sup>168</sup>. E foi justamente da diferenciação que a posse criava na sociedade francesa que Babeuf redigiu sua principal crítica, questionando se o cidadão pobre seria realmente cidadão em uma sociedade que lhe negava o acesso à participação política. De forma que seria justo a ele abdicar de qualquer dever e obediência legal em uma sociedade que ignorava suas necessidades como cidadão<sup>169</sup>. Fleischacker realça a influência do trabalho de Rousseau na formulação da crítica de Babeuf ao rumo que a revolução havia tomado<sup>170</sup>.

Entretanto, ressalta-se de Babeuf o caráter inédito do discurso em visualizar como direito social o *não viver sob estado de pobreza*, o fazendo não para defender o poder político de cada cidadão, e sim pois visualizou na pobreza uma afronta ao próprio indivíduo<sup>171</sup>. Porquanto, seria dever do Estado garantir a todos os cidadãos o direito a um estado econômico equânime.

Destarte, estariam dispostas as engrenagens que viriam a instrumentalizar a noção moderna de Justiça Distributiva, culminando em um dever estatal apartar o crescimento da desigualdade e combater a pobreza, permitindo a todos os concidadãos oportunidades para desenvolver suas aptidões.

### 3.5.2 A Justiça Distributiva

Desenvolvida a base do seu conceito, a Justiça Distributiva – excluindo-se a presente na retórica política – manteve-se fora do pensamento ocidental de gerações de teóricos. É o que ressalta Fleischacker, atentando que o estudo da expressão Justiça Distributiva se manteve em silêncio doutrinário até meados do século passado, com a eclosão da Segunda Guerra Mundial e retomada da análise do seu conceito para sociedades contemporâneas<sup>172</sup>. A presença do seu conteúdo, entretanto, ganharia diferentes solos em parte do imaginário popular. Fazendo-se presente de poemas a jornais, sendo solidificada a visão de que a

<sup>168</sup> "La propriété est odieuse dans son principe et meurtrière dans ses effets." (A propriedade é odiosa em seu princípio e assassina em seus efeitos, tradução nossa).

Graco Babeuf (1760-1797)

<sup>169</sup> MAZAURIC, C. *Babeuf. Textes Choisis*. P.17 apud GONZÁLEZ, Nazario. *Los Derechos Humanos em la Historia*. Barcelona: Servei de Publicacions de la Universitat Autònoma de Barcelona, 1998. P. 130-131.

<sup>170</sup> FLEISCHACKER, 2006, p. 114.

<sup>171</sup> Ibid, p. 115.

<sup>172</sup> Ibid, pp. 117-120.

sociedade possuía sim o dever de reparar a pobreza de seus membros, pensamento que resultaria em uma série de movimentos e medidas a fomentar o embate à miserabilidade.

Destas aparições políticas e populares, Fleischacker dá especial observância às que sobrevieram da cultura da *common law*. Relatos como o do poeta inglês John Clare, defendendo a existência de um mundo onde os miseráveis pudessem dividir a mesa com os senhores sem qualquer distinção<sup>173</sup>; de William Cobbett, afirmando que tanto os cidadãos capazes de trabalhar quanto os incapazes faziam jus ao recebimento da subsistência provida pelo trabalho com a terra<sup>174</sup>; e à atuação do juiz David Brewer da Suprema Corte do Kansas ao valorar a todos, gizando àqueles que são incapazes de prover do seu sustento, o dever público de auxílio<sup>175</sup>. Contudo, durante o século XIX, conceitos diversos do de Babeuf – diversos e principalmente: conflitantes – também estavam arraigados seja no popular, seja no estudo econômico, representados no debate jurídico.

Esse último dos exemplos, desenvolveu Fleischacker ao citar a obra de Edith Abbott, representa a evolução do pensamento jurídico e popular no que se refere ao embate à pobreza. Apesar da previsão solidificada da pretensão do pobre em receber auxílio econômico, ainda residiria sob o sistema jurídico norte-americano uma análise do auxílio como aspecto de “caridade social”, não de direito. Reflexo encontrado em decisões outras, cujo debate retratou o auxílio como ato de benevolência realidade na *Poor Law*<sup>176</sup>. Decisões que, não somente negavam o auxílio ao indivíduo, mas retratavam que o judiciário não era meio cabível para sua pretensão. Sobretudo, dos casos utilizados por Fleischacker, verificam-se casos como o de um indivíduo que teve negado seu auxílio, mesmo que comprovada a negligência do fiscal encarregado; a destituição do direito de sufrágio aos receptores de auxílios; e tratamento do auxílio como proveniente de uma compaixão social – visto inexistir direito a tal - perante os “desesperançados e dependentes”, conforme afirmava categoricamente decisão do tribunal de

<sup>173</sup> Lees, *Solidarities of Strangers*, I pp.73-74. apud FLEISCHACKER, 2006, p. 119.

<sup>174</sup> Lees, *Solidarities of Strangers*, I pp.73-74. apud FLEISCHACKER, loc. Cit.

<sup>175</sup> *ibid*, p. 119.

<sup>176</sup> ABBOTT, Edith. *Public Assistance: American Principles and Policies*. Chicago: University of Chicago Press, 1940. Apud FLEISCHACKER, 2006, pp. 228-229.

Wisconsin<sup>177</sup>. Este pensamento demonstrava a valoração do trabalho acima da valoração do ser humano como ser. Retrato de um conceito de justiça ainda redigido sobre o arcabouço de teoria que exigia: ou um “mérito” do indivíduo, ou condenava ele a suplicar pela benevolência alheia.

Em particular, durante a vigência do século XIX até meados da metade do século XX, conforme destacado por Fleischacker, quatro correntes dirigiam os debates filosóficos sobre o conceito de justiça. Todas as quatro acabaram, seja de uma forma ou outra, mitigando o conceito de justiça distributiva deliberado por Babeuf. Resume-as o filósofo:

*“Os reacionários [...] se opunham à assistência estatal aos pobres e acreditavam que a justiça não tinha propriamente um componente distributivo. Os positivistas queriam eliminar todo tipo de linguagem moral da ciência social e, tanto quanto possível, lidar com problemas sociais de uma perspectiva puramente científica. Marx também queria abolir a linguagem da “moralidade”, e especialmente da “justiça”, embora não por razões científicas. Os utilitaristas estavam satisfeitos com a linguagem moral, mas reduziram toda a moralidade a um único princípio, segundo o qual o bem da sociedade deveria trunfar o bem dos indivíduos; por isso, deixaram pouco espaço para a virtude especial da justiça.”*<sup>178</sup>

Era ainda vívido o conflito teórico envolvendo noções de um direito à Justiça Distributiva.

Esse conflito parece ceder com a chegada do século XX. A ampliação do alcance do viés da equidade como um direito do cidadão encontrou novos adeptos, expandindo-se do discurso retórico político até medidas capitais, a exemplo dos seguros sociais promovidos pelo *New Deal* de Franklin D. Roosevelt. Cujo programa “*Aid to Families With Dependent Children*”, bem relata Fleischacker<sup>179</sup>, proporcionava ao indivíduo sustento e capacidade econômica para subsistir, de forma a auxiliar a movimentar a economia interna e garantir a sobrevivência de seus cidadãos. Denota-se a grande contribuição que o *New Deal* ofertou para a conscientização da influência de um Estado atuante na sociedade. Fator encontrado pelas terras tupiniquins no diapasão da política da “Era Vargas”, espelhando a solução encontrada pelos norte-americanos para confrontar a crise econômica.

---

<sup>177</sup> Ibid, p. 229.

<sup>178</sup> Ibid., p. 159.

<sup>179</sup> Ibid., p. 120.

Tornava-se aparente o clamor por uma sociedade capaz de gerir sua própria desigualdade, promovendo subsídio aos que por ventura da sorte não eram capazes de viver dignamente. Este direito, baseado nos ideais iluministas e sintetizado pela revolução de Babeuf, viria a encontrar no trabalho de John Rawls a sua continuidade.

### 3.5.3 A Justiça Distributiva em Rawls

John Rawls, concebe sua teoria de justiça valorando o indivíduo<sup>180</sup>, garantindo a inviolabilidade de seus direitos e defendendo sua expressão por meio de equiparadas oportunidades. Determina a justiça social a ser buscada pela sociedade como o equilíbrio entre as oportunidades e a desigualdade. Sendo criado o conceito de fator diferencial. Sustenta Nathália Daniel Domingues, citando Álvaro de Vita<sup>181</sup>, o desenvolvimento de um princípio de igualdade humana fundamental na obra de Rawls. Destarte, seria dever da sociedade se organizar de maneira a garantir a funcionalidade desta igualdade por meio de seu aparato, retirando-se do indivíduo o fardo de ter de se ajustar a circunstâncias alheias à sua força – referindo-se aqui aos fatores de alteração de partida da competição econômica<sup>182</sup>.

Rawls visualiza na repartição dos resultados a mutabilidade capaz de adequar as diferenças individuais. Inexistindo igualdade de partida aos indivíduos, deve-se equiparar as oportunidades, procedimento que denomina como *princípio da diferença*. Cujo entendimento parte do preceito que é impraticável sanar a desigualdade social de determinada população sem que a sociedade atue no sentido de beneficiar seus membros menos afortunados.

Rawls verifica que não basta ofertar uma igualdade em oportunidades aos concidadãos para que germine uma sociedade plenamente justa. Com esse pensamento, Rawls reivindica à sociedade além do dever de gerir seu equilíbrio,

---

<sup>180</sup> De fato, Rawls se apresenta como uma alternativa ao modelo utilitarista que dominava a pauta de seu tempo, como demonstra o trecho de sua *magna opus* “Toda pessoa possui uma inviolabilidade fundada na justiça que nem mesmo o bem-estar da sociedade como um todo pode anular.”

(RAWLS, John, *Uma teoria da justiça*, tradução: Jussara Simões, 4ª ed, São Paulo: Martins Fontes, 2008, p.4)

<sup>181</sup> VITA, Álvaro de. *O liberalismo igualitário: sociedade democrática e justiça internacional* apud DOMINGUES, 2017, p. 19.

<sup>182</sup> “a distribuição inicial de recursos em qualquer período de tempo sofrerá forte influência de contingências naturais e sociais.” (RAWLS, 2008, p. 87).

o dever de redistribuir seus resultados econômicos. De forma a reduzir a influência dos fatores arbitrários e aleatórios na determinação econômica do indivíduo. Aflorando nestes, condições de desenvolver suas capacidades natas. Concluindo-se que estas só são concebidas quando o indivíduo é beneficiário de um longo investimento em sua educação e cultura, Rawls alega que é somente por meio deste diferencial que serão equiparadas as disparidades do arbítrio natural, sejam elas talentos natos ou aporte econômico para melhor desenvolvimento do infante. Como afirma:

*O princípio de diferença representa, com efeito, um acordo no sentido de se considerar a distribuição dos talentos naturais em certos aspectos como um bem comum, e no sentido de compartilhar os benefícios econômicos e sociais maiores propiciados pelas complementariedades dessa distribuição. Os que foram favorecidos pela natureza, quem quer que sejam, só podem beneficiar-se de sua boa sorte em condições que melhorem a situação dos menos afortunados.*<sup>183</sup>

Destarte, Rawls abraça a existência social da desigualdade proveniente dos resultados da loteria natural da vida como forças capazes de fomentar e utilizadas em proveito dos indivíduos menos favorecidos. Este é o caráter forte no princípio da redistribuição dos resultados sociais e de uma tributação plenamente progressiva. Utilizar em prol da sociedade o desempenho dos seus “melhores” para promover o desenvolvimento dos demais. Assim, dissonante ao que desenvolve Dworkin<sup>184</sup> na análise do seguimento social e seu desenvolvimento posterior a um ponto de partida ideal.

O conceito rawlsiano de justiça distributiva não se satisfaz com a mera equiparação da zona de partida. Para Rawls, a relação interpessoal não pode ser visualizada como algo perene, de forma que não basta equiparar a sorte inicial de um certo número de pessoas para determinar que estas obterão as mesmas oportunidades. Cada indivíduo possui sua própria visão - seja ela cultura, seja proveniente de determinada educação concedida – do caminho a trilhar, objeto da liberdade que lhe é favorável, de forma que estes pequenos diferenciais geram resultados econômicos tão imprevisíveis quanto as próprias relações humanas são capazes de ser. Este argumento vai de encontro ao pensamento marxista ao defender que a vontade humana é versada como

---

<sup>183</sup> RAWLS, 2008. p. 121

<sup>184</sup> Sobre tudo em DWORKIN, Ronald, *A raposa e o porco-espinho: justiça e valor*, tradução Marcelo Brandão Cipolla, São Paulo: WMF Martins Fontes, 2014.

produto das relações sociais. Basicamente, o núcleo social elege quais as habilidades natas ou desenvolvíveis que serão aclamadas como positivas, e as que serão ou esquecidas ou subalternas em uma escala valorativa. Assim, sequer uma igualdade plena de nascença seria capaz de garantir o livre afloramento de uma sociedade equânime, quando ela mesma – possível até de variar com o tempo – vai dar valores diversos a aptidões diversas. Tal como desenvolve:

*“[...] o princípio de igualdade equitativa de oportunidades só pode ser realizado de forma imperfeita, pelo menos enquanto a instituição da família existir. O grau em que as capacidades naturais se desenvolvem e encontram fruição é afetado por todos os tipos de condições sociais e de atitudes de classe. Mesmo a própria disposição de realizar um esforço, de se empenhar, e por isso ter mérito no sentido ordinário do termo, depende de circunstâncias sociais e familiares afortunadas. Como é impossível, na prática, assegurar oportunidades iguais de realização e cultura para aqueles que têm aptidões semelhantes, podemos querer adotar um princípio que reconheça esse fato e mitigue também os efeitos arbitrários da própria loteria natural.”<sup>185</sup>*

De fato, Rawls aponta categoricamente que a igualdade individual ultrapassa o limiar dos recursos econômicos, encontrando no reconhecimento das capacidades, sonhos e desejos de cada indivíduo o núcleo valorativo, instrumentalizado pela redistribuição de renda<sup>186</sup>.

Sobretudo, do conceito de justiça distributiva adotado por Rawls, a duplicidade de argumentos morais sobre a desigualdade social se torna nula. É notável que o argumento vulgar sobre a existência da desigualdade seja: por um lado, as condições sócio ambientais; por outro, a aptidão nata do indivíduo – ou seu mérito pessoal em desenvolvê-la. Por ir além da igualdade do ponto de partida, Rawls encerra o debate apontando que ambos fatores são igualmente arbitrários, afluindo para além do razoável no ponto de vista do campo moral. Fato que demanda embate pela sociedade para sacramentar uma igualdade efetiva.

Substancialmente, A teoria de Rawls pressupõe principalmente a sua convenção por indivíduos de hipotética capacidade racional e razoável, sem a influência de externalidades, acordando em iguais condições o que seria a justiça

---

<sup>185</sup> RAWLS, 2008, p.89.

<sup>186</sup> *ibid.*, p.543.



social definível no também hipotético Estado. De forma que qualquer resultado alcançado seria a representação do justo ótimo.

Tal concepção, nomeada “justiça procedimental pura”, é determinada então por meio de deliberação racional individual, tornando o cidadão capaz de levar em conta sua multiplicidade de relações, e, assim, abarcar em sua concepção o dever de integralizá-la com a de outrem. Verificar-se-ia nesta justiça elaborada, a representação racional liberta de critérios e objetivos prévios<sup>187</sup>. Com efeito, Rawls completaria esta noção com a inclusão do critério da razoabilidade, de forma a elencar junto da escolha racional, um conceito de agrupamento. O indivíduo teria que levar em conta, além da construção racional das normas, que estas devem estar de acordo com os objetos de todos e serem efetivas em promover a cooperação<sup>188</sup>.

Para tal, faz-se uso do que Rawls veio a nomear como o “véu da ignorância” afastando-se qualquer informação de classe, cultural ou circunstancial dos indivíduos tratantes, de forma a que possam partir da neutralidade plena na definição. Assim, os indivíduos apresentariam caráter de mutuo desinteresse, evitando-se que fosse tomada influência a guinar a definição para algum interesse particularizado.

Destarte, guiados pelo desejo de garantir a si o mínimo necessário de bens primários sociais – os quais Rawls define como direitos, liberdades, oportunidades, renda e riqueza – os indivíduos, ao compreender que o local que pertencerão nessa sociedade hipotética é desconhecido *a priori*, optariam racionalmente pelo afastamento do polo negativo (ou seja, da miséria). Essa escolha racional em evitar o mal solidificar-se-ia como ponto de partida ideal para uma justiça realmente distributiva.

Ademais, esse afastamento racional da miséria se faz sólido pela própria concepção de Rawls do justo, quando demonstra o modelo em que sua teoria toma forma, abaixo:

---

<sup>187</sup> Rawls define o conceito como: “A justiça procedimental pura significa que, em sua deliberação racional, as partes não se veem obrigadas a aplicar ou subscrever nenhum princípio do direito e da justiça que seja dado de antemão. Em outras palavras, como representantes racionais, as partes não reconhecem nenhuma opinião externa a seu próprio ponto de vista, segundo a qual pudessem estar limitadas por princípios de justiça prévios e independentes.”

(RAWLS, John. *O liberalismo político*, São Paulo: Martins Fontes, 2011, p.88.)

<sup>188</sup> Ibid., p.64.

*“A justiça é a primeira virtude das instituições sociais, como a verdade o é dos sistemas de pensamento. Por mais elegante e econômica que possa ser, uma teoria deve ser rejeitada ou revista se for falsa; da mesma forma, por mais eficientes e bem-ordenadas que sejam as leis e instituições, devem ser reformuladas ou abolidas se forem injustas. [...] A única coisa que nos permite aceitar uma teoria errônea é a falta de uma teoria melhor; analogamente, uma injustiça só será tolerável quando for necessário evitar uma injustiça ainda maior. Por serem virtudes primeiras das atividades humanas, a verdade e a justiça são intransigentes”<sup>189</sup>*

Fleischacker cita um breve trecho onde Rawls elabora o que será tomado como a definição que caracteriza este viés de justiça distributiva. Adequando-o de modo a visualizar no instituto da repartição o método utilizável para analisar o conceito e condições da isenção no STB dos lucros e dividendos – indo além, seus motivos e resultados. Rawls assume, em diálogo com Sidgwick, que a distribuição dos benefícios da sociedade – pela sociedade – retém o papel primordial na relação de sua justiça interna. Se a sociedade é para Rawls um “empreendimento cooperativo para o benefício mútuo”, nada mais coerente do que ressaltar a presença do vernáculo “cooperativo” da sentença. Neste Trecho, conforme transcreve o filósofo, Rawls aponta:

*“Uma concepção de justiça é um conjunto de princípios que nos permitem escolher entre os arranjos sociais que determinam [a] divisão [dos benefícios produzidos por uma sociedade] e subescrever um consenso com relação aos quinhões distributivos apropriados”<sup>190</sup>*

De forma que conclui Fleischacker: quando Rawls se convence da ineficácia do argumento do mérito individual, ele o faz sob a influência do pensamento de Marx, assumindo assim que a noção e formação do caráter, da moral pessoal é fruto de construção social e da sua influência nata e educacional. Destarte, o argumento que se funda ao exprimir o mérito como diferenciador pessoal deixa de fazer sentido. Tornar-se-ia paradoxal que o resultado colhido da influência da desigualdade social no pensamento de alguém fosse o fator responsável por determinar a própria desigualdade social. Piketty em muito acolheria essa concepção ao redigir sua crítica ao papel da Herança na construção da concentração de renda global. Concepção que vai de encontro com o que também escreve Atkinson, ao definir que *“Resultados ex post de hoje determinam as condições ex ante de amanhã: os beneficiários da desigualdade*

<sup>189</sup> RAWLS, 2008. P.5.

<sup>190</sup> RAWLS, John, Distributive Justice, em *John Rawls: Collected Papers*, p. 130 apud FLEISCHACKER, 2006, p. 163.

*de resultados de hoje podem transmitir uma vantagem injusta a seus filhos amanhã*”<sup>191</sup> verifica que perante a justiça distributiva, deve ser observado não somente o estado da desigualdade social, mas o contexto em que ela está inserida e os resultados dela provenientes. Assim, o presente estudo sobre a evolução conceitual da justiça distributiva buscou absorver

Nesse sentido, a tradução de Rawls de uma sociedade plenamente efetiva:

“[...] uma sociedade é bem-ordenada quando não se destina apenas a promover o bem de seus membros, mas também é efetivamente regulada por uma concepção pública de justiça. Em outras palavras, uma sociedade na qual (1) todos aceitam e sabem que os outros aceitam os mesmos princípios de justiça e (2) na qual as instituições sociais básicas geralmente satisfazem e são geralmente conhecidas por satisfazerem esses princípios”<sup>192</sup>

Outrossim, essa linha será retomada posteriormente, com a apresentação da hipótese sobre a concentração de renda, e com a construção do argumento pretendido pela presente monografia, apontando como a isenção de renda específica é nociva ao subtrair do instituto da repartição o seu alcance – no sentido versado supra, pelo entendimento de Rawls – subtraindo também sua neutralidade, elegendo uma forma de renda como beneficiária de uma vantagem injusta. Posto isso, verificar-se-á o papel da sociedade organizada em estabelecer barreiras a estas medidas, procurando em soluções outras, determinar passos a serem tomados pelo STB para o alcance e efetivação das normas econômicas previstas pela CRFB.

---

<sup>191</sup> ATKINSON, Anthony B., *Desigualdade: O que pode ser feito?*, Lisboa: Leya, tradução: Elisa Câmara, 2015, p.33.

<sup>192</sup> RAWLS, 2008, p.5.

#### 4 – A RENDA DISTORCIDA: A DESIGUALDADE LATENTE NO PERFIL DO CONTRIBUINTE BRASILEIRO

É inegável que o Brasil vive uma intensa crise fiscal. É inegável também afirmar que esse processo não se particulariza nos limites fronteiriços das terras tupiniquins, sendo objeto de intenso estudo por diversos profissionais da economia, de políticas públicas e do direito mundo afora. Sobretudo, pois uma crise fiscal revela um país incapaz de sustentar sua máquina – retomando-se aqui os ensinamentos de Aliomar Baleeiro, onde o imposto assume o conceito de “[...] repartição do custo dos serviços públicos gerais entre quantos têm capacidade econômica para suportar uma quota do respectivo sacrifício.”<sup>193</sup>. Com efeito, problemas outros ressurgem de uma ineficácia tributária, o principal deles sendo a desigualdade. Em que pese o art 3º da CRFB/88<sup>194</sup> traduzir como fulcro da sociedade brasileira o combate à desigualdade social impetrando uma sociedade justa como objeto a ser alcançado, a senda tomada pela nossa sociedade galopa em caminho oposto.

Thomas Piketty encontra na desigualdade social uma realidade histórica<sup>195</sup>. Traçando paralelos do crescimento da desigualdade social do século XIX, o autor pondera a atual estrutura geopolítica. De fato, o autor observa que a desigualdade proveniente da *Belle Époque*<sup>196</sup>, sobretudo das aristocracias francesas e britânicas, encontrou seu findar diante da forte influência dos impostos sobre o capital e do contexto histórico político do período entre guerras. Verifica-se que os impostos sobre o capital eram ínfimos – como desenvolvido, a grande maioria dos países não havia bem desenvolvido projetos de Imposto sobre a Renda, somando-se a baixas taxas nos impostos sobre a herança, tinha-se uma estrutura tributária inócua, incapaz de alterar a realidade social da época. Estas sociedades seriam então solidificadas em um contexto de valoração da

<sup>193</sup> BALEEIRO, 2015, p. 333.

<sup>194</sup> “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.”

<sup>195</sup> PIKETTY, 2014, p. 352.

<sup>196</sup> Período que durou do final do século XIX até a primeira guerra mundial, marcado por uma profunda modificação social e forte influência da arte e do cinema no convívio europeu. Característica que levou à nomenclatura adotada, traduzida do francês como “bela época”.

renda e de baixo crescimento da produção. Outrossim, diante da estruturação do Imperialismo, as principais rendas eram formadas (em muito) por ativos do estrangeiro, de forma a limitar ainda mais a atuação do Estado em inibir o acúmulo nocivo da renda no período<sup>197</sup>. Realidade que somente seria contornada com a implementação de alterações significativas na forma como se procedia a tributação, passando-se a taxar concretamente as rendas, lucros e patrimônios. Outrossim, outro ponto relevante para a virada desta sistemática foi justamente a destruição sistemática do patrimônio e envolvimento das principais nações com as grandes guerras, fator que – somando-se ao crescimento anterior e posterior à Grande Depressão que assolou as economias globais (sobretudo a Norte Americana) – despontou o desenvolvimento do crescimento da produção mundial a níveis inéditos na história humana, “*Enfim, observamos que os choques fiscais e não fiscais do século XX levaram, pela primeira vez na história, o rendimento líquido do capital a ficar abaixo da taxa de crescimento.*”<sup>198</sup> assume Piketty. O homem havia, ao mesmo tempo que encontrado seu pináculo industrial, superado uma realidade histórica de desigualdade hereditária. Entretanto, da mesma forma que esta alteração sistemática ocorreu pela união de fatores logísticos diversos – e de muita atuação do “fortuito” – Piketty observa no cenário atual a retomada do contexto de desigualdade anterior às grandes guerras:

*“Por uma conjunção de fatores (destruições causadas pelas guerras, políticas fiscais progressivas desencadeadas pelos choques dos anos 1914-1945, crescimento excepcional dos Trinta Gloriosos), esse quadro [referente à citação supra, tratando da taxa de crescimento ultrapassar a de rendimento do capital] se prolongou por todo um século. Tudo leva a crer que ele está a ponto de terminar.”*<sup>199</sup>

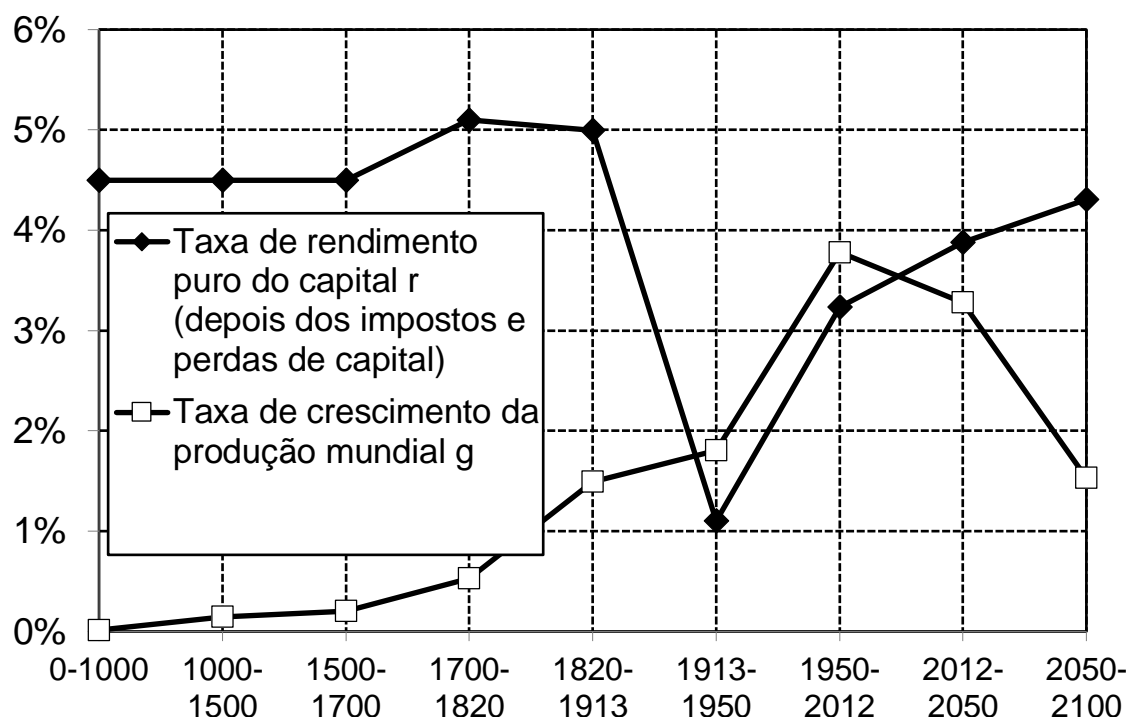
Ilustrado pelo quadro abaixo, onde Piketty deduz dos dados históricos o provável comportamento do rendimento anual do capital e do crescimento da anual da produção humana:

<sup>197</sup> PIKETTY, 2015, pp. 335-349.

<sup>198</sup> Ibid., p. 347.

<sup>199</sup> Ibid., loc. cit.

**Figura 2 – Rendimento do Capital e Produção Mundial**



(Fonte: PIKETTY, 2014, p. 347)

Este cenário pode ser observado fortemente no contexto crescente da desigualdade no Brasil. Apesar do grande desenvolvimento econômico ocasionado na última década, fomentando por políticas econômicas e sustentado por uma valorização das *commodities* brasileiras pelo mercado internacional – somado às medidas de combate à desigualdade, que encontraram resultados concretos nos últimos anos – o Brasil ainda se apresenta como extremamente desigual, fruto de opções políticas tomadas durante os anos que seguiram à redemocratização.

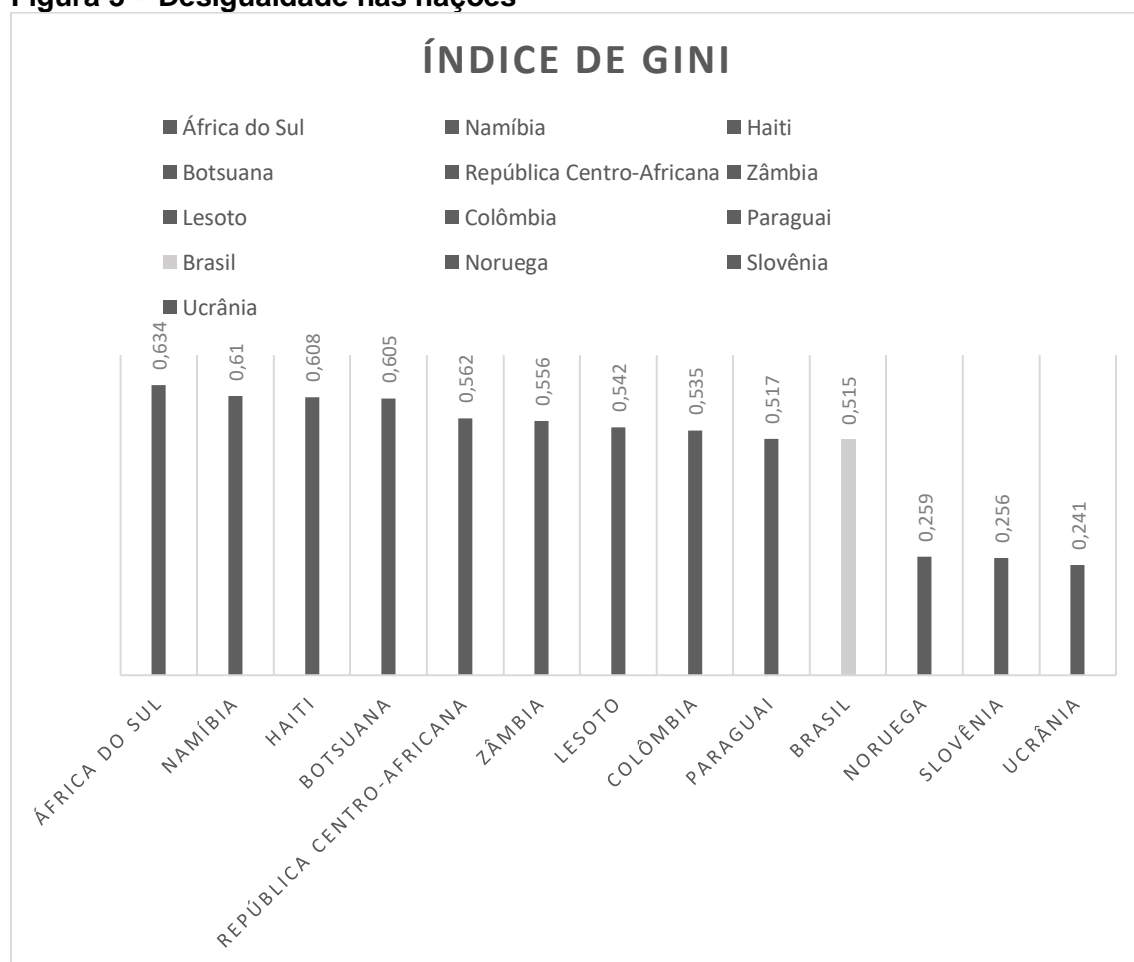
Conforme aponta o estudo anual do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD), o Brasil registrou acentuada ascensão no ranking de desigualdade social, passando a figurar como o 10º país mais desigual do mundo<sup>200</sup>. Utilizando o Índice de Gini<sup>201</sup>, o relatório aponta o Brasil com índice de

<sup>200</sup> Disponível em: [http://hdr.undp.org/en/2016-report/download]. Acesso em: 10.12.2017.

<sup>201</sup> “O Índice de Gini é uma medida sintética de desigualdade que mensura o quanto a distribuição de renda se distancia da situação de igualdade perfeita. Esta medida de igualdade está vinculada diretamente à curva de Lorenz, que mostra como a proporção acumulada da renda varia de acordo com a proporção acumulada da população, após ordenar a população de maneira crescente pelos seus rendimentos. Se todos os membros da população se apropriam de uma mesma parcela da renda, esta relação será uma reta denominada linha de igualdade perfeita. Do ponto de vista gráfico, o índice de Gini pode ser definido como o dobro

0,515. Pontuação completamente afastada dos primeiros colocados – estes, os países menos desiguais - Ucrânia (0,241), Slovênia (0,256) e Noruega (0,259). Criado pelo matemático italiano Conrado Gini, o índice Gini procede de modo a conceituar em um norte variável de 0 a 1 - respectivamente uma economia onde todos os concidadãos tenham renda equânime e uma onde uma pessoa concentre toda a renda disponível - o quanto a desigualdade encontrada em determinada observação se afasta do que seria efetivamente um “ponto ideal”, verificando assim o posicionamento do Brasil diante das demais nações, conforme visualizável no gráfico subsequente:

**Figura 3 – Desigualdade nas nações**



(elaboração própria, dados por Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD) - <http://hdr.undp.org/en/2016-report/download> Acessado em: 10.12.2017)

O *Human Development Report* aponta outro dado alarmante sobre a distribuição da renda no Brasil. O país ocupa atualmente o 79º lugar no ranking

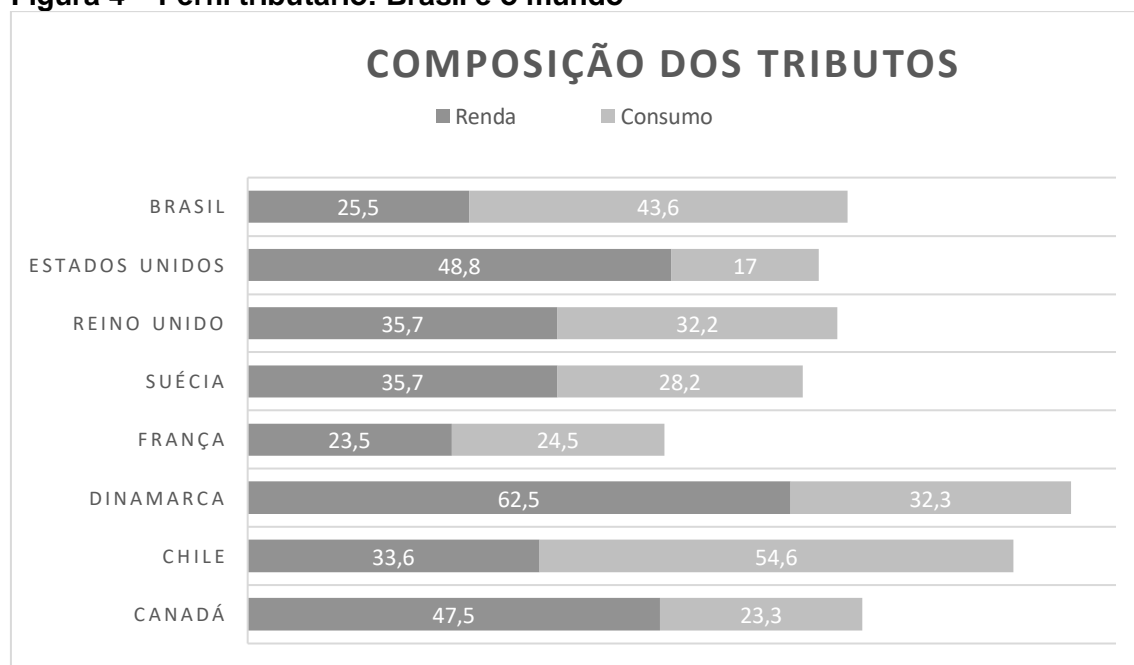
---

da “área de desigualdade” que está situada entre a curva de Lorenz e a linha de igualdade perfeita, variando entre zero e um.” (GOBETTI; ORAIR, 2016, pg.55).

do Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), conforme aponta a edição referente ao ano de 2016. Entretanto, no valor referente à desigualdade, os resultados são ainda inferiores: caso o ranking fosse adaptado a contar com os valores referentes à desigualdade, o Brasil cairia 19 (dezenove) posições no ranking geral.

Ainda, o gráfico abaixo compara a composição tributária de países membros da OCDE<sup>202</sup> com o perfil brasileiro<sup>203</sup>. Segundo a organização, a média de tributação dos seus países membros, referente ao consumo, alcança o percentual de 33,1%. Valor substancialmente inferior à medida brasileira, que encontra paralelo deste enfoque em tributação indireta via consumo somente em outro representante latino-americano.

**Figura 4 – Perfil tributário: Brasil e o mundo**



(elaboração própria, dados por: OECD (2017), *Revenue Statistics 1965-2016*, Paris: OECD Publishing. p. 56)

A grande crítica que se faz à taxaçoão indireta decorre da incidência nos produtos de necessidade base, tais como vestimentas e alimentos. Incidindo uma pesada carga tributária. O cidadão salariado de classes baixas necessariamente dispõe da grande maioria dos seus rendimentos somente para

<sup>202</sup> OECD (2017), *Revenue Statistics 1965-2016*, Paris: OECD Publishing. p.56

<sup>203</sup> CETAD, Receita Federal;. *Estudos Tributários: Carga Tributária no Brasil – 2015 (Análise por Tributo e Bases de Incidência)*, 2015, disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf/view>, acesso em 24/12/2017.



sua subsistência, de forma que a tributação sobre o consumo destes bens consome um percentual relevante de sua renda. Outrossim, um membro de classes elitizadas, ao receber vencimentos num patamar superior, quando referente a sua subsistência – mesmo quando levado em conta que o patamar de gasto dele será em certa medida mais elevado – também tem parte de sua renda refletida em tributos. Acontece que o percentual que a este segundo tem consumida sua renda é substancialmente inferior, visto que a disparidade entre as rendas não é acompanhada (em mesma medida) pela variação de preço dos produtos. Acarretando que o peso da incidência do tributo pelos mesmos bens, seja infinitamente mais oneroso para as classes baixas.

Esta conjuntura revela a disparidade do atual modelo fiscal brasileiro. Extremamente regressivo, resultado, sobretudo de:

- a) Um grande enfoque na tributação sobre o consumo;
- b) Promoção de tratamentos diversos aos tipos de renda disponíveis.

Medida que proporciona a utilização das disparidades como distorções, tornando ainda mais regressivo o sistema. Este, falha em disponibilizar um fundo equilibrado aos contribuintes. Impondo aos menos abastados uma maior carga tributária em comparação com a parte mais rica da população.

Este capítulo se ocupará de desenvolver o contexto de afloração da desigualdade social. Observa Piketty que:

*“Desde os anos 1980-1990, num contexto ideológico amplamente transformado, cada vez mais marcado pela globalização financeira e pela concorrência exacerbada entre os Estados para atrair o capital, as taxas desses impostos [referindo-se ao imposto sobre a renda e sobre os lucros] começaram a cair e, em alguns casos, não estão longe de simplesmente desaparecer.”<sup>204</sup>*

A leitura do autor é perfeitamente visualizável no cenário brasileiro, principalmente sobre o tema dos lucros.

Destas citadas distorções, uma quota predominante do total de rendimentos auferíveis pelos mais abastados passou a ser isenta pela tributação pátria com a edição da Lei 9.249/95. Concretizando em muito os dados apresentados sobre a desigualdade, adentrar-se-á à análise da isenção. Verificando seus principais aspectos jurídicos e suas consequências ao STB.

---

<sup>204</sup> PIKETTY, 2014, p. 346.

#### 4.1 LUCROS E DIVIDENDOS

O advento da Lei 9.249/1995 concretiza a escolha de um modelo econômico mais preocupado em captar recursos do estrangeiro do que a promoção de justiça social pelo Brasil nas décadas de 80 e 90. Conforme aponta estudo de Sergio Gobetti e Rodrigo Orair, visualizando nos próprios dados históricos do Imposto de Renda a confirmação da perversidade do dispositivo legal: *“Não é preciso grandes análises para já perceber, de antemão, que a isenção de lucros e dividendos implica renúncia substancial de receitas para o governo e suspeitar que ela favoreça a concentração de renda”*<sup>205</sup>.

O estudo dos autores revela, sobretudo, a disparidade desta opção econômica em comparativo com o comportamento dos demais países desenvolvidos<sup>206</sup>. Dos 35 países membros da OCDE (34 no tempo da edição da pesquisa dos autores), destaca-se que apenas 3 propunham uma política de isenção dos lucros e dividendos. Outrossim, destes 3, somente a Estônia manteve este posicionamento – em muito pela virada pró-mercado tomada pelo país, exemplificada pela introdução de uma alíquota uniforme do imposto de renda, ao que os autores apontam ser uma das motivações de sua crescente desigualdade – de forma que a Eslováquia viria a alterar seu sistema tributário com a adesão de uma contribuição social cobrada sobre 14% dos dividendos, e o México com a cobrança de dividendos na fonte no total de 10%, somando-se a um ajuste anual no montante de 7,14% referente aos seus membros que ultrapassassem (durante o reajuste anual) o total de aproximados 600 mil reais<sup>207</sup>. Do estudo de Orair e Gobetti, verifica-se que o Brasil tomou um caminho questionável no que se refere a alcançar o melhor desenvolvimento social, seguindo contramão à majoritária senda dos países desenvolvidos.

Ainda, apesar do atual período contemplar um marco histórico de menor incidência de impostos sobre a distribuição dos lucros e dividendos, a média

---

<sup>205</sup> GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 13.

<sup>206</sup> Cabe-se sempre observar que a OCDE possui como âmbito o desenvolvimento e comparativo de experiências de países que aceitem os princípios da democracia representativa e também do livre mercado. Portanto, verifica-se que sua adesão é composta, prioritariamente, por países desenvolvidos, retratando-se a importância dos dados comparativos. (Disponível em: <http://www.oecd.org/about/> acesso em: 15/12/2017)

<sup>207</sup> GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 10.

geral de tributação sobre os dividendos nos países membros da OCDE (referente ao ano base de 2015) alcança o patamar de 24,1%<sup>208</sup>.

#### 4.1.1 O lucro segundo o instituto da repartição

O verbete “Lucro” faz parte do vocabulário comum de qualquer cidadão de um país de ordem capitalista. De fato, sendo uma palavra tão arraigada na cultura diária, definir a inteligência do termo é o melhor caminho para se afastar imprecisões teóricas. Washington Peluso define o Lucro como a remuneração paga ao empresário pela sua iniciativa, cobrindo os fatores de reunião e pagamento da produção<sup>209</sup>, separando-o da definição dos juros (valorização do capital). Ricardo Antonio Lucas Camargo, identifica na obra de Tomás de Aquino a definição de lucro como uma recompensa paga ao indivíduo diante do risco inerente da atividade econômica<sup>210</sup>. Estas definições englobam os aspectos da produção, da atuação e do desempenho do exercício da atividade empresarial em seu corpo, ao que Washington observa como um *plus* aos custos atuais, pretéritos (envolvendo, a título de exemplo, a produção de um bem) e futuros. Em suma, é o objeto de toda atividade empresária de cunho particular visar o lucro. Em conformidade com a definição legal adotada pelo Código Civil de 2002, a qual: *“considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para produção ou a circulação de bens e serviços”*<sup>211</sup>.

A utilização do vernáculo “particular” no caso se dá diante de importante ressalva feita por Ricardo Antonio Lucas Camargo, observando que na atuação do Estado em promoções de serviços públicos ou atividades outras, o lucro sobressai uma definição unicamente contábil para alcançar o que o jurista define como “lucro social” nos termos de Washington Peluso<sup>212</sup>. Observado esse conceito, verifica-se que a atividade empresarial promovida pelo Estado para atender as funções que se propôs a atender na carta constitucional não pode ser medida somente na função do superávit da atividade empresarial. O “lucro social” trilha caminho diverso, sendo alcançado com a execução plena do serviço ao

<sup>208</sup> GOBETTI; ORAIR, 2016, pp. 10-11.

<sup>209</sup> SOUZA, 2005, p. 568.

<sup>210</sup> CAMARGO, 2012, p. 390.

<sup>211</sup> Art. 966 (BRASIL, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Novo Código Civil Brasileiro. Legislação Federal. sítio eletrônico internet - planalto.gov.br)

<sup>212</sup> SOUZA, Washington Peluso Albino de. *Direito Econômico*. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 599 apud CAMARGO, 2012, p. 394.

público alvo (população, sem restrições) antes do que propriamente com o sucesso contábil da empresa. Neste sentido, Ricardo Antonio aponta com propriedade contra o argumento que pretende tratar do déficit empresarial motivo para a privatização, ao que alerta:

*“[...] o argumento do déficit não é satisfatório para a privatização, uma vez que, a rigor, a respectiva lucratividade contábil poderia, em tese, significar a própria negação da universalidade do atendimento da necessidade, circunscrevendo, pois, a clientela aos aquinhoados da fortuna.”<sup>213</sup>*

Outrossim, Washington Peluso identifica no advento da mentalidade capitalista, o que o instituto da repartição adota como lucro. Este, se diferencia em função bipartite, definindo-se como “lucro positivo” e “lucro negativo”. O doutrinador identifica em ambas figuras a presença do risco econômico do mercado, de forma que os define “o lucro ‘positivo’ é o ‘prêmio’ concedido ao empresário. Pelo ‘risco’ corrido do prejuízo, assim como o ‘negativo’, ou ‘prejuízo’, é o ônus a que se expõe pelo mesmo ‘risco’.”<sup>214</sup>.

#### 4.1.2 O lucro e o dividendo

O Lucro referido pela isenção na tributação e absorvido pelo empresário é o manifestado perante sociedades empresária e simples. Diferenciando-se do nomeado ‘dividendo’ pelas particularidades das sociedades anônimas – local onde este está inserto. Diferenciação presente também na setorização dos dispositivos pela Lei 6.404/76.

Portanto, o dividendo é definível como parcela do lucro social apurado por determinada sociedade anônima e distribuído perante os seus sócios acionistas, motivado pelo encerramento do exercício social. Em conformidade com a definição de Modesto Carvalhosa, identificando o dividendo como “o montante do lucro que se divide pelo número de ações. É a parcela do lucro relativa a cada ação. É o rendimento da ação.”<sup>215</sup>

Esta exposição vai no sentido do que versa Fábio Ulhoa Coelho, visualizando no dispositivo da Lei da Sociedade por Ações (LSA) o lucro empresarial como direito do societário por razão da sua participação nos

<sup>213</sup> CAMARGO, 2012, p. 394.

<sup>214</sup> SOUZA, 2005, p. 569.

<sup>215</sup> CARVALHOSA, Modesto (coord.). Comentários à Lei de Sociedades Anônimas: (artigos 138 a 205). V. 3. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 777.

resultados sociais. Ao que os lucros gerados pela sociedade (aqui no sentido tomado pela normal legal, de sociedade empresária) são dirigidos à deliberação da maioria e destinados à capitalização da sociedade, constituição de reserva ou – fator definitivo para este desenvolvimento – distribuição entre os sócios<sup>216</sup>.

A citada definição legal de dividendo figura no art. 202 da Lei nº 6.404/76 (nomeada Lei das Sociedades Anônimas), principalmente na inteligência do seu § 2º, com a redação dada pela Lei 10.303/2001, conforme disciplinado *in verbis*:

**“Art. 202. Os acionistas têm direito de receber como dividendo obrigatório, em cada exercício, a parcela dos lucros estabelecida no estatuto ou, se este for omissivo, a importância determinada de acordo com as seguintes normas:**

**[...]**

**§ 2º Quando o estatuto for omissivo e a assembléia-geral deliberar alterá-lo para introduzir norma sobre a matéria, o dividendo obrigatório não poderá ser inferior a 25% (vinte e cinco por cento) do lucro líquido ajustado nos termos do inciso I deste artigo. [...]**<sup>217</sup> (grifos nossos)

#### 4.1.3 Isenção de Lucros e Dividendos – a Lei 9.249/1995

O modelo clássico de tributação opera com incidência direta sobre os lucros corporativos, logo após serem contabilizados, havendo, sobretudo, nova incidência diante dos dividendos distribuídos aos acionistas. Este modo, figurou como modelo principal durante todo o desenvolvimento do século passado.

As principais alterações promovidas pelo advento da Lei 9.249/95 foram promovidas pelos seus artigos 9º e 10º. Como segue:

**“Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata die, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP. [...]**

**Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.”**

O art. 9º inova ao trazer o conceito de Juros sobre o capital próprio (JCP), nova figura tributária, operando no que Gobetti e Orair definem ser como “uma

<sup>216</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de direito comercial: direito de empresa*. 28ª ed. ver., atual. e ampl., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 140.

<sup>217</sup> BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dez. de 1976. *Lei das Sociedades Anônimas*, Brasília, DF, dez 76.

despesa fictícia que a empresa poderia deduzir do pagamento do seu imposto de renda com o objetivo de a equiparar com outra empresa endividada”<sup>218</sup>, conquanto, iria se beneficiar do montante de lucro obtido para abater o imposto de renda da própria operação. Os valores referentes à distribuição dos resultados sociais seriam então sujeitos ao IRRF no montante de 15%. Com efeito, o que realmente ocorre nesta operação é a dedução do montante pago via JCP da apuração do IRPJ e da Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL). Carvalho *et al* observa que a implementação deste modelo tributário acarreta, em realidade, em um benefício fiscal. Observando que:

*“Se os dividendos são isentos para o acionista, sua distribuição não dá direito de dedução para a empresa distribuidora. Já no pagamento de JCP, o acionista é tributado a 15%, mas a empresa, na margem, diminui seus tributos em 34% ao deduzir o valor pago da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Se for instituição financeira, a redução é de 45%. Assim, o pagamento de JCP resulta em ganhos fiscais de 19% ou 30% do valor distribuído, respectiva.”*<sup>219</sup>

Não é outro o entendimento de Gobetti e Orair, visualizando no formato da operação que, quanto maiores os valores envolvidos a título de JCP, maior o percentual de benefício auferido pela empresa. Ademais, faz-se visível na tabela desenvolvida através dos dados fornecidos pelos autores, o crescimento abrupto da vantagem auferida<sup>220</sup> por este método perante a tributação padrão via IRPJ e CSLL.

<sup>218</sup> GOBETTI; ORAIR, 2016, p.6.

<sup>219</sup> CARVALHO *et. Al.*, 2015. pp. 13-14.

<sup>220</sup> “Estes [a exemplo do JCP] foram, alegadamente, concebidos como forma de compensar o fim da despesa de correção monetária nos balanços contábeis após a implementação do Plano Real. Contudo, atualmente são utilizados como verdadeiros benefícios fiscais, ao poderem ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ e CSLL”. (CARVALHO *et al*, 2015, p. 14.)

**Tabela 3 – Influência do JCP na tributação**

<b>Lucro e Impostos</b>	<b>Antes da Lei 9.249</b>	<b>Depois da Lei 9.249, com JCP</b>	<b>Depois da Lei 9.249, sem JCP</b>
Lucro Bruto	100	100	100
Lucro tributável	100	50	100
IRPJ =25%	25	12,5	25
CSLL=9%	9	4,5	9
JCP	0	50	0
IRRF- Capital (15%)	0	7,5	0
Dividendos	66	42,5	0
IRRF- Capital (15%-0%)	9,9	0	0
Total devido em Imposto	43,9	24,5	34
Lucro líquido distribuído ao(s) acionista(s)	56,1	75,5	66

(Fonte: CARVALHO *et. Al.*, 2015, pp. 7-8)

Basicamente, Gobetti e Odair desenham o modelo de tabela comparativa com a situação hipotética da empresa “X”. A empresa X, antes da vigência da Lei 9.249/95, iria submeter sua apuração de lucro contábil à incidência do IRPJ e da CSLL, totalizando uma tributação na monta de 34%. Após efetuada a tributação, o restante dos valores (os 66% apontados) sofreriam a incidência da tributação do IRRF em 15%, do total onde restariam 56,1% dos lucros brutos iniciais para distribuição entre os acionistas. Após o advento da Lei, utilizando-se de exemplo determinada sociedade que desempenho 50% do seu lucro bruto a ser deduzida via JCP. Dos 50% restantes, ocorre a incidência do IRPJ e da CSLL. Os 50% determinados à incidência da JCP são tributados em 15%, totalizando 7,5 do lucro bruto da empresa “X”. Isentos os Dividendos, restam 75,5% do lucro bruto total para distribuição entre os sócios. Assim, verifica-se o quanto o regime do JCP é paradoxal ao, em verdade, atuar como um gigante benefício aos acionistas. No exemplo utilizado, a incidência da JCP ocasionou em uma diminuição de 9,5% da totalidade dos tributos recolhidos.

Outrossim, a doutrina observa na modificação na forma de procedimento do Simples Nacional, outra problemática para um sistema tributário equânime. Observam Carvalho *et all*,<sup>221</sup> um processo histórico de ampliação do regime do Simples Nacional, fugindo da promoção à qual ele fora inicialmente visado. Esta alteração de viés, trouxe uma flexibilização da renda máxima das empresas

<sup>221</sup> CARVALHO, Cristiano Viveiros de, *et. all*; Silva, Jules Michelet Pereira Queiroz e (Coord.). *Tributação de lucros e dividendos no Brasil: uma perspectiva comparada*. Câmara dos Deputados: Consultoria Legislativa, Brasília, DF, 2015. p. 12-16


optantes pelo modelo, ainda, trouxe ampliação a atividades que inicialmente não faziam parte do contexto do Simples, tais como as sociedades civis de profissão regulamentada. O problema dessa realidade é a ampliação da disponibilidade do modelo optativo do lucro presumido. Por mascarar os reais resultados obtidos pela atividade empresária, ele acaba tornando ainda mais desigual a relação entre os contribuintes e a redistribuição da renda.

#### 4.2 FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A incidência da tributação sobre determinada ocorrência do mundo dos fatos é marcada pela introdução do signo fato gerador. O CTN conceitua fato gerador em seu artigo 114, o sendo “*Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência*”.

Com efeito, a redação do artigo é marcada pela crítica doutrinária no âmbito tributário, observado o que aponta Geraldo Ataliba. Porquanto ao mesmo tempo que a terminologia utilizada no código se refere ao ato abstrato reconhecido pelo legislador como receptível de tributação, decorre da redação a ocorrência deste mesmo ato no plano fático. Assim, tratam-se de dois fenômenos distintos. Um sendo a previsão descritiva de um ato, outro a ocorrência fática deste. Desta inteligência, Geraldo desenvolve o conceito que denomina *hipótese de incidência* à descrição legal das circunstâncias em que decorre a incidência do tributo, e *fato imponible* ao fato ocorrido em determinado tempo e local, que esteja em consonância com o ato considerado tributável diante da previsão da norma tributária<sup>222</sup>. Entretanto, giza-se: a nomenclatura recepcionada pela doutrina (em geral) e pela legislação pátria para a ideia do fato imponible é a de fato gerador. Em suma, os conceitos se distinguem assim:

**Tabela 4 – Hipótese de Incidência e Fato Gerador**

<b>Hipótese de Incidência</b>		Previsão normativa do fato a ser tributado
<b>Fato Gerador (Fato imponible)</b>		Situação prevista pela lei e ocorrida no plano real

(fonte: elaboração própria)

<sup>222</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 4ª ed. Ampl., atual em função da Constituição de 1988. São Paulo: RT, 1990. P. 48-50.



Leandro Paulsen<sup>223</sup> também observa a confusão conceitual pela definição dada pelo CTN ao fato gerador, observando na redação do artigo 19 do CTN<sup>224</sup>, novamente, sua ocorrência. De qualquer sorte, a diferenciação é simples para o operador do direito que esteja atento e ciente da “duplicidade” do termo. A incidência toma forma, portanto, da adequação dos dois conceitos acima. Dando a uma ocorrência fática o caráter de obrigação tributária<sup>225</sup>.

Outrossim, refere à obra de Geraldo o trabalho de Francisco Leite Duarte, ao apontar que o primeiro configura a incidência da norma no mundo fático através de procedimento tripartite: a) Hipótese, donde decorre o fato oponível; b) Mandamento, o dever referente ao contribuinte cujo ato tenha abarcado o previsto pela norma – geralmente o de pagamento de determinada quantia ao erário; c) Sanção, tratando-se da penalização descrita para a inobservância do dever divulgado pelo mandamento da norma<sup>226</sup>. Por sua vez, Leandro Paulsen divide a norma instituidora de tributos como uma norma de função dupla. Primeiramente, é de sua responsabilidade definir a hipótese de incidência – como visto, qual ocorrência no mundo dos fatos será determinada como ato tributável. Estando definido o que acarreta a tributação, a lei definirá, sequencialmente, qual a obrigação decorrente da norma<sup>227</sup>.

Dado que a norma tributária possui aspectos diversos para a definição de quem é e quanto deve determinado contribuinte, Leandro Paulsen secciona-a por seus objetos no tempo e espaço, cuja leitura é elucidativa para bem determinar a caracterização da obrigação tributária. Assim, a redação da norma é dividida em aspectos; o primeiro, material, é definido como o fato que gera a obrigação; o segundo e terceiro, espacial e temporal<sup>228</sup> (respectivamente),

---

<sup>223</sup> PAULSEN, 2017, p.199.

<sup>224</sup> “Art. 19. O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional.”

<sup>225</sup> PAULSEN, 2017, p.199.

<sup>226</sup> ATALIBA, 2015, p.331.

<sup>227</sup> PAULSEN, 2017, p.197.

<sup>228</sup> A este, o autor faz uma observação especial, afastando o entendimento errôneo onde tratar-se-ia do prazo de recolhimento do tributo. De forma que o desenvolve como: “O aspecto temporal é a circunstância de tempo do aspecto material ou o momento em que, por ficção legal, visando à operacionalidade (ou “praticabilidade”) da tributação, é determinado que se considere ocorrido o fato gerador”. De fato, o prazo de recolhimento reside em outra etapa da relação com o contribuinte, de forma que “nem sequer integra a norma tributária impositiva: simplesmente explicita o momento em que deve ser cumprida a obrigação pecuniária surgida com a ocorrência do fato gerador”. (ibid., p. 199).

ocupam-se de determinar onde a obrigação tributária materializada ocorreu e quando; o quarto, pessoal, definindo os sujeitos ativos e passivos da relação; e, por fim, o quinto, aspecto quantitativo, referindo-se ao valor devido pelo contribuinte<sup>229</sup>.

Tratando-se ainda da incidência, mister destacar que sua hipótese é versada por meio da lei instituidora do tributo, isto é: será por meio de lei que se definirá a forma tomada pela hipótese de incidência de determinado tributo. Destarte, Leandro Paulsen<sup>230</sup> conceitua e separa as atribuições da norma de competência<sup>231</sup> e da lei instituidora do tributo. Utilizando-se da obra de Schoueri<sup>232</sup>, preceitua que o tributo, bem de verdade, não é criado pelo legislador constituinte. Este apenas autoriza e determina a competência para a tributação. Restando à legislação ordinária fixar - dentro dos parâmetros atribuídos pela norma de competência – formular a incidência do tributo perante o contribuinte.

A jurisprudência é remansosa quanto a este entendimento, conforme elucida a seguinte decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

*“TRIBUTÁRIO. ICMS. CONVÊNIO 69/98. ASSINATURA MENSAL. ATIVIDADE-MEIO.*

*SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. CONCEITO. INCIDÊNCIA APENAS SOBRE A ATIVIDADE-FIM. COMUNICAÇÃO EM SENTIDO ESTRITO. PRECEDENTES.*

*I - "Este Superior Tribunal de Justiça teve a oportunidade de analisar o conteúdo desse convênio, concluindo, em síntese, que: (a) a interpretação conjunta dos arts. 2º, III, e 12, VI, da Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir) leva ao entendimento de que o ICMS somente pode incidir sobre os serviços de comunicação propriamente ditos, no momento em que são prestados, ou seja, apenas pode incidir sobre a atividade-fim, que é o serviço de comunicação, e não sobre a atividade-meio ou intermediária, que é, por exemplo, a habilitação, a instalação, a disponibilidade, a assinatura, o cadastro de usuário e de equipamento, entre outros serviços. Isso porque, nesse caso, o serviço*

<sup>229</sup> Ibid., p. 198.

<sup>230</sup> Ibid., p. 200.

<sup>231</sup> Os artigos 145 a 149-A especificam as normas de competência – somados das atribuições especiais referidas nos artigos 153 a 156, 177 em seu § 4º, e 195 da CRFB/1988 (portanto, *numerus clausus*). Estas normas adotam três tipos de critérios diversos para definir a qual ente será concedida a competência constitucional. Apontando-as: (a) critério de atividade estatal, tratando-se principalmente das taxas cobradas em nome de serviços prestados pelo ente político, a exemplo da taxa de melhoria e do poder de polícia exercido; (b) critério da base econômica, referente à implementação dos impostos e contribuições sociais, foi tomado pelo legislador constituinte que atribuiu quais signos de riqueza seria de responsabilidade de determinado ente; (c) critério da finalidade, forma exclusiva a determinadas atuações estatais que demandem implementação de tributação especial para fomentar seu custeio. (ibid., pp.93-99).

<sup>232</sup> “O constituinte não cria tributo. Ele apenas autoriza sua criação, a qual se dá por meio de uma lei. É o legislador quem, atuando dentro de sua competência, decide se o tributo será, ou não, instituído. [...] Somente a lei cria a incidência”. (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva: 2012, p. 225 apud PAULSEN, 2017, p. 200).

é considerado preparatório para a consumação do ato de comunicação; (b) o serviço de comunicação propriamente dito, consoante previsto no art. 60 da Lei 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações), para fins de incidência de ICMS, é aquele que transmite mensagens, idéias, de modo oneroso; (c) **o Direito Tributário consagra o princípio da tipicidade fechada, de maneira que, sem lei expressa, não se pode ampliar os elementos que formam o fato gerador, sob pena de violar o disposto no art. 108, § 1º, do CTN. Assim, não pode o Convênio 69/98 aumentar o campo de incidência do ICMS, porquanto isso somente poderia ser realizado por meio de lei complementar.**" (REsp nº 601.056/BA, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJ de 03/04/2006). No mesmo sentido: REsp nº 418.594/PR, Rel. Min.

TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 21/03/2005 e REsp nº 402.047/MG, Rel.

Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS, DJ de 09/12/2003.

II - Ante a evidência de que não se trata de serviço de comunicação em sentido estrito, inviável a inclusão no seu conceito do serviço de "assinatura mensal", para fins de incidência do ICMS.

III - Recurso Especial provido.

(REsp 754.393/DF, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, Rel. p/ Acórdão Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/12/2008, DJe 16/02/2009)" **(grifo nosso)**

#### 4.2.1 Ocorrência e classificação do Fato Gerador

A redação do art. 116 do CTN prevê duas hipóteses para a ocorrência do fato gerador. Cumpre destacar, a questão temporal do fato gerador é uma de suas questões mais controvertidas – sobretudo, após a alteração promovida pelo advento do parágrafo único, acrescido pela LC 104/2001 - principalmente no tocante à questão do lançamento tributário durante vigência de determinada Lei. De forma que para melhor análise, vale-se seccionar o citado artigo.

"Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária."

Observa-se da primeira parte do dispositivo o cuidado do legislador em oportunizar ao texto ordinário uma adequação normativa. Especificamente do momento em que se dá a ocorrência do fato gerador do tributo. No trecho "Salvo

disposição de lei em contrário”, observa Luiz Alberto Gurgel de Faria,<sup>233</sup> o legislador optou por permitir a alteração do tempo em que ocorre o fato gerador (pela lei). De outra forma, mantido fixo na observação do restante do dispositivo, alguns tributos teriam menor maneabilidade.

Em sequência, o inciso I situa o que é nomeado como “situação de fato”, assim como o inciso II, subsequente, situa a ocorrência das situações jurídicas. Diferenciando-as, à segunda recaem situações onde o fato decorre de uma norma positiva, de uma situação regulada pelo direito. A exemplo, Luiz Alberto de Faria<sup>234</sup> aponta a transmissão *causa mortis* de determinado bem, sendo a ocorrência do fato gerador para a tributação o que a legislação atinente ao instituto determina como ocasião de acontecimento. *In casu*, diferencia-se da recepção de um salário, que é um fato material por si. Considera-se como bom exemplo de norma de incidência, a que, mesmo que referente às hipóteses previstas pelos incisos I e II do citado artigo, ainda opte por determinar em seu texto o momento do fato gerador.

Por fim, referente à classificação dos fatos geradores, Leandro Paulsen os distingue em (Quanto ao momento de sua ocorrência):

- (a) Fato gerador instantâneo: quando o momento em que ocorre é, além de identificável, é único, isolado;
- (b) Fato gerador continuado: quando o fato gerador decorre de uma situação que se mantém ativa durante o transcurso temporal;
- (c) Fato gerador de período: quando o fato gerador provém de uma relação mais complexa, envolvendo todo um grupo de ativos considerados em conjunto. É o caso do IRPF e do IRPJ, pois observa em determinado período a apuração da receita auferida.

E em vinculado ou não vinculado, referindo-se ao fato gerador realizado por ato da Administração Pública em prol da sociedade.

Com a ocorrência do fato gerador têm-se como concretizada a previsão normativa da hipótese de incidência, dando gênese à obrigação tributária.

---

<sup>233</sup> DE FREITAS, Vladimir Passos et al. *Código Tributário Nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS*, 6ª ed. rev. Atual, e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 640.

<sup>234</sup> DE FREITAS et al, 2013, p. 640.

Conforme prevê o art. 113 do CTN, em seu § 1º <sup>235</sup>. Conceituado o fato gerador, passar-se-á à análise do caso específico do Imposto de Renda.

#### 4.2.2 Fato Gerador no IR

Conforme desenvolvido, o fato gerador do Imposto de Renda recai sobre a categoria de um fato gerador de período, de forma que cabe ao legislador definir o momento em que se considera ocorrido o fato gerador. Neste diapasão, Leandro Paulsen verifica que a sistemática do Imposto de Renda, auferindo o acréscimo em determinada ordem de tempo padroniza o fato gerador ao dia último na cronologia da aferição. Na ordem do IRPF, o fato gerador se dará, portanto, no dia último do ano-calendário (31 de dezembro). Na ordem do IRPJ, por poder ser procedido trimestral ou anualmente, decorre ou do dia último do trimestre para o exemplo primeiro, ou em conformidade com o ano-calendário da pessoa física para o segundo<sup>236</sup>.

Identificado o Fato Gerador do tributo, o responsável por arcar com o montante é definido pelo art. 45 do CTN, que versa

*“Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.*

*Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.”*

Consequentemente, são consideradas contribuintes as:

- a) IRPF: Pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil. Modelo regido sob os dispositivos da Lei nº 7.713/1988, com a definição do contribuinte redigida no artigo 1º da referida<sup>237</sup>.

<sup>235</sup> “Art. 113 [...] § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.”

<sup>236</sup> PAULSEN, 2017, p. 335.

<sup>237</sup> “Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.”

- b) IRPJ: Pessoas jurídicas e firmas individuais. Conforme definições dadas pelo Regulamento do Imposto de Renda de 1999, precisamente em seu art. 146<sup>238</sup>.

#### 4.3 A FALSA SIMETRIA DO IRPF

A progressividade em que se pauta o Imposto de Renda brasileiro encontra-se obstada pela isenção promovida pela Lei 9.249/95. Essa assimetria assume torna o imposto desigual, revelando-se por meio da supremacia de determinada fonte de remuneração, livre dos embaraços da tributação. Acarretando a indivíduos de rendimentos semelhantes, alíquotas diversas.

Para melhor compreensão do fato, deve-se observar a diferença de trato que a organização social impõe a cada modelo de repartição do produto gerado pela sociedade. No Brasil, não diferente do que ocorre em grande parte do globo, os rendimentos provenientes do salário – e do trabalho, em geral – são alocados principalmente sobre a tabela de rendimentos tributáveis. Outrossim, os rendimentos oriundos do capital ocupam principalmente a tabela referente aos rendimentos tributados na fonte ou isentos da tributação. Thomas Piketty já aferia a diferença entre os componentes da renda oriunda do trabalho e do capital, assumindo que esta é uma característica histórica, encontrada em todos os países do mundo e em todos os dados observáveis. Desenvolvendo um breve

---

<sup>238</sup> Art. 146. São contribuintes do imposto e terão seus lucros apurados de acordo com este Decreto (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27):

I - as pessoas jurídicas (Capítulo I);

II - as empresas individuais (Capítulo II).

§ 1º As disposições deste artigo aplicam-se a todas as firmas e sociedades, registradas ou não (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27, § 2º).

§ 2º As entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência sujeitam-se às normas de incidência do imposto aplicáveis às pessoas jurídicas, em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo (Lei nº 9.430, de 1996, art. 60).

§ 3º As sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada são tributadas pelo imposto de conformidade com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas (Lei nº 9.430, de 1996, art. 55).

§ 4º As empresas públicas e as sociedades de economia mista, bem como suas subsidiárias, são contribuintes nas mesmas condições das demais pessoas jurídicas (CF, art. 173, § 1º, e Lei nº 6.264, de 18 de novembro de 1975, arts. 1º a 3º).

§ 5º As sociedades cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos consumidores, sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas (Lei nº 9.532, de 1997, art. 69).

§ 6º Sujeita-se à tributação aplicável às pessoas jurídicas o Fundo de Investimento Imobiliário nas condições previstas no § 2º do art. 752 (Lei nº 9.779, de 1999, art. 2º).

§ 7º Salvo disposição em contrário, a expressão pessoa jurídica, quando empregada neste Decreto, compreende todos os contribuintes a que se refere este artigo.

comparativo sobre a extensão do acúmulo de renda nas duas aferições. Quanto aos rendimentos provenientes do trabalho, observa-se no conjunto dos 10% mais bem pagos, acúmulo em torno de 25 a 30% do total dos rendimentos auferidos por todos. Ao passo que diante dos indivíduos ocupantes dos 10% com maior patrimônio em capital, a margem de sua renda ultrapassa 50%, alcançando – por vezes- patamares de 90% do total disponível para este modelo de redistribuição<sup>239</sup>.

Este desequilíbrio gerado pela concentração de renda ocorre pelo que o autor assume com os dizeres:

*“Na prática, a primeira regularidade observada quando se busca medir a desigualdade das rendas é que a desigualdade do capital é sempre mais forte que a do trabalho. A distribuição da propriedade do capital e das rendas que dele provêm é sistematicamente mais concentrada do que a distribuição das rendas do trabalho.”*<sup>240</sup>

O salutar desta observação é compreender que a conclusão histórica do trabalho de Piketty se dá em um universo que não toma como paradigma o problema referente ao IR no Brasil. Esclarecendo: Piketty desenvolve sua teoria em um plano onde os rendimentos auferidos pela pessoa física referentes a lucros e dividendos não são isentos de plano.

Nesta tela que Sergio Gobetti e Rodrigo Orair adentram na sistemática brasileira, observando que, ao passo que os rendimentos auferidos pelo trabalho são atribuídos a uma série de alíquotas progressivas, os rendimentos referentes ao rendimento do capital ou recaem a um percentual linear, ou são completamente isentos (a título de exemplo dos lucros)<sup>241</sup>. Traduzindo-se no que se observa do comportamento histórico das Declarações de Imposto de Renda da Pessoa Física, utilizados pelos autores para demonstrar visualmente o potencial de aporte financeiro perdido pelo estado brasileiro, a crescente desigualdade social (compreendendo-se que esta modalidade de redistribuição é mais ocorrente nas classes altas, encontrando nas baixas quase que nulidade), e a aparição de distorções geradas pelo desequilíbrio, conforme o exemplo da Pejotização.

---

<sup>239</sup> PIKETTY, 2014, p. 239.

<sup>240</sup> Ibid., loc. cit.

<sup>241</sup> GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 14.

**Figura 5 – Rendimentos Declarados (Em bilhões de R\$, cotação de 2013)**

Rendimentos		2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Tributáveis		968.5	1,034.6	1,071.2	1,125.2	1,197.7	1,271.0	1,293.2
Tributado exclusivo fonte	Rendimentos vinculados principalmente com os rendimentos do trabalho	30.1	50.6	55.1	63.5	70.1	74.6	97.6
	Rendimento de aplicações financeiras	32.3	45.8	42.5	45.6	57.2	52.8	45.2
	Outras rendas da propriedade do capital	45.3	53.3	41.7	54.5	77.6	65.2	64.6
	<b>Total</b>	<b>107.6</b>	<b>149.8</b>	<b>139.3</b>	<b>163.6</b>	<b>204.9</b>	<b>192.7</b>	<b>207.4</b>
Isentos	Lucros e dividendos	149.4	196.9	195.8	229.7	257.0	271.4	287.3
	Rendimentos vinculados principalmente com os rendimentos do trabalho	47.2	89.2	92.1	94.8	97.5	105.8	113.5
	Outras rendas da propriedade do capital	65.0	128.2	127.3	145.8	167.8	166.5	171.9
	Transferências patrimoniais	31.7	63.3	58.2	60.3	60.6	57.9	59.4
	<b>Total</b>	<b>293.2</b>	<b>477.6</b>	<b>473.3</b>	<b>530.4</b>	<b>583.0</b>	<b>601.5</b>	<b>632.2</b>
<b>Total dos rendimentos declarados</b>		<b>1,369</b>	<b>1,662</b>	<b>1,684</b>	<b>1,819</b>	<b>1,986</b>	<b>2,065</b>	<b>2,133</b>

(Fonte: GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 14).

É flagrante o potencial econômico desperdiçado com a isenção. Ademais, ressalta o estudo, por se tratar de uma tabela referente a rendimentos das DIRPF, ela exclui o estrato social isento por não alcançar os valores mínimos previstos pela legislação<sup>242</sup>. O que, de fato, referindo-se ao contexto brasileiro, inclui a grande maioria da sociedade. Da análise dos dados, a assimetria do sistema se torna aparente. O percentual de isenções do IRPF, no ano de 2013, teve como aproximadamente 45% de sua totalidade os lucros e dividendos.

Ainda, o estudo revela outro dado preocupante acerca da distribuição de renda no Brasil: o resultado dessa assimetria quanto aos rendimentos da propriedade do capital resulta em uma reversão do perfil da progressividade do IRPF. De forma que os autores formulam a tabela abaixo, também desenvolvida com os dados referentes ao ano-base 2013, focada nos rendimentos auferidos e isentos por alíquota:

<sup>242</sup> Ibid., p. 16.



**Figura 6 - Valores *per capita* e alíquotas por faixas de renda.**

Faixas de milhares de R\$	Quantidade de declarantes	Rendimentos tributáveis				Rendimentos tributados exclusivamente na fonte		Rendimentos isentos	Total dos rendimentos		Patrimônio líquido
		Rendimentos	Deduções	Base de cálculo	Alíquota média	Rendimentos	Alíquota média		Rendimentos	Alíquota média	
Até R\$ 24,4	5,555,771	12,146	-2,338	9,935	0.0	388	0.0	1,066	13,600	0.0	50,810
De R\$ 24,4 a R\$ 40,7	7,882,026	27,303	-6,699	20,825	0.5	1,737	2.9	2,681	31,720	0.6	55,645
De R\$ 40,7 a R\$ 81,4	7,300,376	45,443	-12,328	33,318	3.7	4,027	8.4	7,899	57,369	3.5	91,578
De R\$ 81,4 a R\$ 162,7	3,522,174	81,162	-19,022	62,356	10.7	8,744	14.2	23,542	113,449	8.8	218,526
De R\$ 162,7 a R\$ 325,4	1,507,344	140,684	-26,918	114,392	16.4	19,421	17.4	66,169	226,273	11.8	576,090
De R\$ 325,4 a R\$ 650,9	518,567	210,220	-36,508	174,617	19.0	43,997	17.9	186,583	440,800	11.0	1,266,459
De R\$ 650,9 a R\$ 1.301,8	136,718	251,994	-39,279	213,699	20.5	107,642	17.3	526,649	886,285	8.2	3,116,914
Mais de R\$ 1.301,8	71,440	523,295	-104,501	421,583	20.8	902,994	16.9	2,744,117	4,170,406	6.7	16,884,229
<b>Total</b>	<b>26,494,416</b>	<b>48,811</b>	<b>-11,139</b>	<b>37,914</b>	<b>8.8</b>	<b>7,827</b>	<b>14.6</b>	<b>23,861</b>	<b>80,498</b>	<b>6.9</b>	<b>200,668</b>
Declarações de recebedores de lucros e dividendos, incluindo rendimentos de microempresa											
Até R\$ 24,4	175,986	7,869	-1,653	6,407	0.0	319	0.0	7,223	15,410	0.0	82,864
De R\$ 24,4 a R\$ 40,7	280,036	19,173	-4,182	15,118	0.2	754	0.3	12,872	32,799	0.1	110,223
De R\$ 40,7 a R\$ 81,4	481,078	26,665	-6,582	20,265	2.0	1,874	5.4	31,286	59,826	1.1	193,989
De R\$ 81,4 a R\$ 162,7	460,465	43,564	-10,809	33,027	6.9	5,104	11.7	68,915	117,584	3.1	380,302
De R\$ 162,7 a R\$ 325,4	361,166	82,374	-18,347	64,554	13.2	13,760	15.5	137,440	233,573	5.7	950,376
De R\$ 325,4 a R\$ 650,9	209,954	140,176	-28,497	112,453	16.8	34,051	16.9	279,762	453,989	6.6	1,650,527
De R\$ 650,9 a R\$ 1.301,8	80,719	180,672	-32,623	149,135	18.7	88,107	16.8	628,970	897,749	5.6	3,533,707
Mais de R\$ 1.301,8	51,419	387,264	-65,322	324,570	21.1	942,419	16.7	3,130,698	4,460,381	5.8	19,896,267
<b>Total</b>	<b>2,100,823</b>	<b>63,461</b>	<b>-13,427</b>	<b>50,442</b>	<b>13.1</b>	<b>33,895</b>	<b>16.3</b>	<b>176,970</b>	<b>274,326</b>	<b>5.3</b>	<b>1,100,498</b>
Declarações dos não recebedores de lucros e dividendos, incluindo rendimentos de microempresa											
Até R\$ 24,4	5,379,785	12,286	-2,361	10,050	0.0	390	0.0	864	13,541	0.0	49,761
De R\$ 24,4 a R\$ 40,7	7,601,990	27,602	-6,792	21,036	0.6	1,773	3.0	2,305	31,680	0.7	53,634
De R\$ 40,7 a R\$ 81,4	6,819,298	46,767	-12,733	34,238	3.7	4,179	8.5	6,249	57,196	3.7	84,354
De R\$ 81,4 a R\$ 162,7	3,061,709	86,817	-20,257	66,767	11.0	9,292	14.4	16,718	112,827	9.7	194,195
De R\$ 162,7 a R\$ 325,4	1,146,178	159,058	-29,619	130,097	16.9	21,205	17.7	43,711	223,973	13.8	458,151
De R\$ 325,4 a R\$ 650,9	308,613	257,871	-41,958	216,909	19.9	50,764	18.3	123,192	431,827	14.1	1,005,172
De R\$ 650,9 a R\$ 1.301,8	55,999	354,801	-48,875	306,764	21.8	135,800	17.8	379,160	869,760	11.9	2,516,133
Mais de R\$ 1.301,8	20,021	872,659	-205,125	670,737	20.4	801,740	17.4	1,751,279	3,425,678	9.7	9,148,551
<b>Total</b>	<b>24,393,593</b>	<b>47,549</b>	<b>-10,942</b>	<b>36,835</b>	<b>8.3</b>	<b>5,582</b>	<b>13.7</b>	<b>10,675</b>	<b>63,805</b>	<b>7.5</b>	<b>123,173</b>

(Fonte: GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 22)

Outrossim, as críticas ao referido dispositivo da Lei 9.249/1995 ultrapassam a seara econômica e filosófica. Leandro Paulsen, na redação de seu curso de direito tributário, identifica a isenção dos lucros e dividendos como um óbice à progressividade do IR, como versa:

*“Como imposto de natureza pessoal, o IR deve necessariamente ser graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte também por força de determinação expressa constante do art. 145, §1º, da CRFB. A progressividade, aliás, serve de instrumento para a tributação da renda conforma a capacidade contributiva...[...] Porém, o legislador segmenta o imposto de renda, criando tributações distintas para determinadas classes de rendimentos [...] sujeitas, cada qual, como se vê, a alíquotas distintas daquelas aplicáveis aos rendimentos em geral, como os provenientes do trabalho (tabela progressiva, até 27,5%). Ademais, o legislador exclui da base de cálculo do imposto de renda, por exemplo, os lucros e dividendos recebidos por sócios, acionistas ou titulares de empresa individual, com o que não são gravados pelo imposto de renda.”<sup>243</sup>*

<sup>243</sup> PAULSEN, 2017, p.333.

Conquanto, o jurista não é o primeiro a verificar nessas isenções um viés oposto ao proferido pelo princípio da capacidade contributiva. De fato, é irônico observar na redação da Instrução Normativa RFB 1.500/2014, precisamente sobre o § 1º do seu artigo 3º os dizeres:

*“Art. 3º Constituem rendimentos tributáveis todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro e, ainda, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.*

*§ 1º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.”<sup>244</sup>*

O vernáculo “bastando” refere a uma situação simplória, partindo-se de uma rotineira dedução verificar que os proventos devem ser igualmente tributados na medida de sua percepção pelo contribuinte. Outrossim, vale-se retomar a definição da capacidade econômica dada por Geraldo Ataliba, definindo-a como:

*“[A capacidade econômica] como real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente o contribuinte, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando riqueza como lastro à tributação. A violação dessa - pelos excessos tributários configura confisco, constitucionalmente vedado (além de suprema irracionalidade).”<sup>245</sup>*

Observa-se que o tratamento desigual proveniente da norma atua justamente como óbice ao lastro tributário. Com efeito, a isenção da tributação sobre lucros e dividendos cabalmente afronta a progressividade do IR em uma análise quantitativa do STB. E o faz não somente na esteira de uma equidade horizontalizada - referente aos contribuintes que auferem ganhos semelhantes e acabam (diante do perfil da sua renda) em alíquotas diversas – mas referente a assimetria citada acima no avanço progressivo das alíquotas. Concluem os Gobetti e Orair que: *“A baixa progressividade e as assimetrias nas alíquotas efetivas foram atribuídas principalmente aos benefícios tributários concedidos para os rendimentos da propriedade do capital”<sup>246</sup>*. Os dados ressaltam o caráter inverso da progressão o quão mais alto se sobe na escala social brasileira.

<sup>244</sup> BRASIL, Receita Federal. Instrução Normativa RFB 1.500, 29 de outubro de 2014, 2014.

<sup>245</sup> ATALIBA, Geraldo. IPTU: progressividade. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 15, n. 56, p. 75-83, abr./jun. 1991, p. 76.

<sup>246</sup> Orair pg 28

A exemplo ilustrativo da distorção, toma-se o indivíduo “A”, cujo contracheque alcance uma quantia anual entre R\$162,7 e R\$ 325,4 mil (equivalente a uma quantia salarial pura em montante de aproximados R\$ 13,5 mil mensais), e o indivíduo “B”, registrando contracheque semelhante, mas cuja renda seja proveniente dos ativos referentes a determinada empresa que possui. Ambos possuem rendas iguais, devendo, logicamente, possuir patrimônios semelhantes. Entretanto, o indivíduo “A” declara ao IRPF seus rendimentos a uma alíquota média de 16,9%, ao passo que o indivíduo “B” declara tão somente no percentual de 13,2%. Nesta mesma faixa, o indivíduo “B” com seus rendimentos arcará ao final em um percentual real em média de 5,7%. O indivíduo “A”, com rendimentos semelhantes, arcará em algo por volta de 13,8%. Ressalte-se que o estudo utiliza de estimativas médias para alcançar os números apresentados, mas suficientes para apontar as distorções.

#### **4.3.1 O Processo de “Pejotização” do profissional liberal**

Uma das principais utilizações da lacuna aberta com a isenção dos Lucros e Dividendos é a que refere ao procedimento conhecido como *Pejotização*. A alcunha refere à manobra onde empregados – estes, muitas vezes sob mando da chefia direta - e profissionais liberais utilizam do IRPJ para se esquivar do pagamento do IRPF. Em suma, o indivíduo que não deseja arcar com a taxa equivalente ao seu rendimento no IRPF – muito provavelmente por ter rendimentos auferíveis às alíquotas mais elevadas – cria uma Pessoa Jurídica e passa a referir seus ganhos por ela. Artificialmente alterando a incidência tributária de forma a afastar

O procedimento ganha corpo diante justamente do inibido alcance do tributo à essa renda via IRPJ, conforme aponta estudo do Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (CETAD) da Receita Federal<sup>247</sup>, essa nova pessoa jurídica passa a operar sobre o sistema do lucro presumido no percentual de 32% do seu faturamento, pagando o equivalente a 15% deste em sede de IRPJ. Para melhor ilustrar, o CETAD juntou os percentuais devidos em cada método:

---

<sup>247</sup> CETAD, 2015.

**Tabela 5 – Valores devidos via Pejotização**

Tributação do faturamento da PF via lucro presumido	Devido via PJ (Pessoa Jurídica)	Devido via IRPF (Total)
IRPJ = 15% x 32%	4,8%	
CSLL = 9% x 32%	2,88%	
PIS/Cofins	3,65%	
ISS	5%	
Total pago	16,33%	19,76%

(fonte: Receita Federal Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (CETAD) disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/o-fenomeno-da-pejotizacao-e-a-motivacao-tributaria.pdf>, acesso em: 15.12.2017)

Apesar dos dados utilizados pela Receita Federal referirem ao ano calendário 2015, a sistemática se mantém. Sendo um método usual para com o deslocamento do percentual incidente para uma base tributária mais atraente ao contribuinte. Sobretudo, a Pejotização atua relativizando a relação trabalhista, esquivando-se também do ônus de obrigações que seriam devidas nesta seara.

Além da questão referente aos percentuais devidos, ressalta o estudo da Receita Federal, o procedimento da Pejotização utiliza desse contorno da realidade de fato desvirtuando a construção do tributo no que se refere às características intrínsecas a uma sociedade empresária. Diferentemente do profissional liberal ou do trabalhador, a sociedade empresária envolve uma série de características que são respondidas por meio do STB, a exemplo dos bens corpóreos (maquinário, pessoal,). O desequilíbrio entre as quantias devidas via IRPJ e IRPF, além de levar estes fatores em consideração, também se diferencia pela própria gama de rendimentos auferíveis. Ademais, cumpre lembrar, a incidência tributária é motivada também pelos seus objetivos extrafiscais. De forma que o fenômeno da Pejotização é nefasto ao equilíbrio tributário, caracterizando a faceta dos resultados obtidos com a isenção dos lucros.

### 4.3.2 Bitributação

A principal controvérsia sobre a isenção dos lucros e dividendos decorre de identificar no instituto a ocorrência (ou não) de Bitributação. Leandro Paulsen identifica o conceito de bitributação como “a tributação instituída por dois entes políticos sobre o mesmo fato gerador”<sup>248</sup>. A exemplo, o jurista cita a ocorrência de determinado fato gerador acarretar a tributação tanto na esfera Estadual quanto na Municipal, ressaltando que a bitributação em sentido fechado é a decorrente de um conflito de competência. Outrossim, a expressão latina *bis in idem* seria a responsável por trazer o exemplo de um mesmo fato gerador designando dois ou mais tributos diversos de responsabilidade de um único ente. A determinação constitucional das competências tributárias é o fator que expressa a vedação da carta a essas práticas.

Prestes a aprofundar o tema, impera observar no posicionamento tomado pelo Ministro da Fazenda no momento da promulgação do projeto de Lei nº 126/95 (projeto que viria a dar gênese à norma de isenção), os reflexos das já referidas políticas econômicas que reinavam em absoluto no contexto brasileiro do entremeio das décadas de 1980 e 1990. Em consonância “Medidas dessa natureza, em geral, apoiam-se em opções econômicas do poder tributante, com vistas a viabilizar ou concretizar estratégias de políticas públicas”<sup>249</sup>, e o fazem sob diversas égides: seja a simplificação do sistema, sua melhoria, ou objetos com que o STB tenha contato, tais como diminuição de custos produtivos, atração de investimentos externos. O instrumento versa:

*“12. Com relação à tributação dos lucros e dividendos, estabelece-se a completa integração entre a pessoa física e a pessoa jurídica, tributando-se esses rendimentos exclusivamente na empresa e isentando-os quando do recebimento pelos beneficiários. Além de simplificar os controles e inibir a evasão, esse procedimento estimula, em razão da equiparação de tratamento e das alíquotas aplicáveis, o investimento nas atividades produtivas”.*<sup>250</sup>

Claro que advogar sobre consequências de fatos já concretizados, pretéritos, é uma tarefa muito mais grata do que conjecturar o presente pensando em colher determinados frutos futuros, entretanto, não se pode ignorar que o dispositivo falhou profundamente no tocante aos seus objetos. Quando previa

<sup>248</sup> PAULSEN, 2017, p.102.

<sup>249</sup> CARVALHO *et al*, 2015, p. 3.

<sup>250</sup> BRASIL. *Exposição de Motivos nº 325/95*. Ministério da Fazenda, Brasília, DF, 1995.

inibir a evasão: ao contrário, a prática resultante foi responsável direta pela ampliação de uma via distorcida da tributação. Ainda, toma-se a concepção dos colegas auditores fiscais<sup>251</sup> quanto ao último argumento favorável à norma: o resultado prático da isenção pode ser considerado de diversas formas, mas jamais pode assumir que trouxe equidade no tratamento do contribuinte, principalmente referente às alíquotas do IR - Com este tema já exaustivamente aprofundado logo acima.

Tratam-se de fatos geradores diversos – um sendo os rendimentos da atividade empresária, fomentando, sobretudo a própria economia de mercado; outro o aporte das quantias referentes ao sócio como pessoa física. Isto é, o transcurso destes rendimentos opera em dois sujeitos passivos tributários diversos.

A doutrina define sujeito passivo da relação tributário pelo advento do art. 121, CTN. Dispondo brevemente que este “é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo”. De fato, o dispositivo deu tratamento simplório ao tema, de forma que os demais conceitos como de substituto tributário foram desenvolvidos pela doutrina tributária. De qualquer sorte, o conceito de contribuinte é definido pela lógica do dever fundamental de pagar tributos<sup>252</sup>. Leciona Paulsen, nos termos do inciso 1 do determinado artigo, o contribuinte é aquele que guarda “*relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador*”. Quando não vinculado a determinado fato gerador explicitamente, alerta o jurista, contribuinte será a pessoa detentora da capacidade contributiva objeto do tributo, caso da recepção de renda.

A entrada dos dividendos acionários para a pessoa física do sócio possui esse caráter elementar de renda do indivíduo. Assim como da incidência do IRPJ perante a pessoa jurídica. Levando-se em conta o que já se desenvolveu sobre a disparidade horizontal dos rendimentos no IRPF, verifica-se também a não incidência de bitributação no caso em tela, visto que clarificada a existência de duas situações diferentes e igualmente tributáveis.

---

<sup>251</sup> MOREIRA, Angélica Gonçalves; FREITAS, Edgar Eimard. DA COSTA; Nilza Eliane Silva. *Tributação da Distribuição de Lucros*, tese apresentada em Conaf, 2012. Disponível em: <[http://www.sindifisconacional.org.br/mod\\_download.php?id=aHR0cDovL3d3dy5zaW5kaWZpc2NvbWJjaW9uYWwub3JnLmJyL2ltYWdlcy9wdWJsaWNhY29lc9ib2xldGlucy8yMDEzL1Rlc2VzX0NvbWJmL3Rlc2VfMTQucGRmfDA=>](http://www.sindifisconacional.org.br/mod_download.php?id=aHR0cDovL3d3dy5zaW5kaWZpc2NvbWJjaW9uYWwub3JnLmJyL2ltYWdlcy9wdWJsaWNhY29lc9ib2xldGlucy8yMDEzL1Rlc2VzX0NvbWJmL3Rlc2VfMTQucGRmfDA=>) Acesso em: 24/12/2017.

<sup>252</sup> PAULSEN, 2017, p. 210.

Quando o art. 43 do CTN determina o fato gerador do IR como “a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica” da renda, ele imputa o fator cronológico da aquisição. De fato, a aquisição da renda pela sociedade empresária não ocorre ao mesmo tempo em que são distribuídos os dividendos – inclusive derivada de uma incapacidade lógica, visto que incidência do IRPJ ocorre anteriormente à distribuição dos dividendos. São, pois, situações diversas. Sobretudo, toma-se da definição do artigo 20 do antigo código civil, que afirmava

Este entendimento se faz necessário para inibir argumentos em sede que, por a pessoa jurídica ser obra de uma ficção, dever-se-ia observar que no plano fático o sócio-gerente que paga o IRPJ e o contribuinte que recebe os dividendos são o mesmo, de forma que a tributação ocasionaria *bis in idem*.

Sob hipótese alguma este pensamento pode ser sustentado. Paulo Nader ressalta o brocardo latino “*Quod debet universitas non debent singuli et quod debent singuli non debet universitas*”, explicitando que, de fato, as obrigações dos sócios e das pessoas jurídicas não se comunicam<sup>253</sup>. Está é a exegese também adotada pelo STF, ao que Nader retoma do acórdão do RE 85.241/SP os dizeres: “[...] *os bens particulares dos sócios, uma vez integralizado o capital, não respondem por dívida fiscal da sociedade, salvo se o sócio praticou o ato com excesso de poderes ou infração da lei [...]*”<sup>254</sup>. Sob a inteligência da separação pessoal e patrimonial entre sócios e pessoa jurídica, sustenta-se que inexistente o *bis in idem*, pois os valores referentes integram propriedades também diversas.

Sobretudo, a separação das personalidades não se define somente quanto ao meio patrimonial. Baseada na doutrina de Clóvis Beviláqua<sup>255</sup>, a exegese do art. 20 do anterior Código Civil sustenta esse posicionamento, dispondo que “*as pessoas jurídicas têm existência distinta da de seus membros*”. Giza-se, o conceito deste artigo sequer foi transposto no atual Código Civil pois,

---

<sup>253</sup> NADER, Paulo. *Curso de direito civil, parte geral – vol. 1*. 8ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 206.

<sup>254</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão no Recurso Extraordinário n. 85.241/SP. apud *ibid*, p. 206.

<sup>255</sup> “os agrupamentos de homens que, reunidos para um fim, cuja realização procuram, mostram ter vida própria, distinta da dos indivíduos que os compõem, e necessitando, para a segurança dessa vida, de uma proteção particular do direito”(BEVILÁQUA, Clóvis. *Teoria Geral do Direito Civil*. 2ª ed., Rio de Janeiro: Livraria Francisco Alves, 1929, p. 158)

ao que aponta Paulo Nader, o conceito é compreendido de tal forma imanente como princípio da personalidade jurídica, que sua verbalização sequer se faria necessária<sup>256</sup>.

Outrossim, em sede econômica, têm-se a questão da conjectura estrutural da atuação empresarial. É cediço que o empresário não arca sozinho com os tributos incidentes em seus produtos e serviços, ele os calcula como percentuais de custos e transfere o ônus para o consumidor final. Situação que aflora em qualquer formato e nível de uma sociedade empresária, da MEI à multinacional: todas buscam o lucro. E o fazem corretamente. Entretanto, deve-se ressaltar que existe sim uma incidência indireta do ônus da tributação, transferida ao consumidor que paga pelo preço de custo material e mão de obra, pelos tributos incidentes da circulação, industrialização, serviços e demais. Efetivamente, é o adquirente do produto final ou serviço quem arcará com o montante referente ao lucro da atividade empresarial e ainda recepciona os valores referentes às demais contribuições, taxas e impostos incidentes na sociedade empresária. A redistribuição dos valores é somente visual no caso do IRPJ. Assim, a disparidade entre o perfil dos contribuintes cresce mais, tendo-se como arcabouço uma sociedade que tributa pesadamente o consumo.

Assim, imputa-se como vantagem injusta - de um ponto de vista moral - o indivíduo que transfere os custos da atividade empresária ao contribuinte, no momento de absorver os rendimentos da empresa que gere ou participa, encontrar esses valores ilibados de quaisquer constrições pelo STB. Na gama de um Estado Fiscal, fomentado pelas políticas tributárias, essa medida é o escopo da desigualdade. Sob o escopo do instituto da repartição, esta medida, além de inibir o princípio constitucional da progressividade, ataca a equidade efetiva na sociedade. Nesse sentido, o posicionamento de Moreira, Freitas e Costa:

Assim, quem recebe rendimentos, seja de capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, deve pagar imposto, independentemente de a pessoa jurídica pertencente ao proprietário dos meios de produção ter sido tributada, pois pessoa física não se confunde com jurídica. Há dois sujeitos passivos distintos com existência legal claramente definida, ambos com suas respectivas responsabilidades tributárias, inclusive a de cumprir com sua obrigação principal, qual seja, o pagamento do tributo. O fato gerador de IR é a disponibilidade econômica ou financeira de renda quer seja do capital, do trabalho ou de ambos. O

---

<sup>256</sup> NADER, 2011, pp. 205-207.



imposto de renda deve ser graduado segundo a capacidade pessoal econômica do contribuinte, quem obtiver maior renda deve pagar mais e se dois contribuintes auferem renda, ambos devem ser tratados de forma igual, sem distinção da ocupação profissional, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos (rendimentos do capital, do trabalho ou ambos).<sup>257</sup>

É importante salientar aos que advogam a posição dos lucros e dividendos como mera antecipação aos sócios do que a empresa lhes forneceria em caráter do final do exercício dos negócios sociais - portanto, de que todo o montante distribuído seria de propriedade da empresa - alegando a ocorrência do *bis in idem*. Conforme desenvolvido pelos ensinamentos colhidos da obra de Fábio Ulhoa Coelho, tal acepção não logra resultados práticos, visto que se tomada como verdade colocaria todo o histórico de parcelas recebidas pelos sócios a títulos de lucros e dividendos como de posse da sociedade empresária. De forma que, em caso de cobrança por algum credor falimentar, os sócios deveriam responder com o total recebido desde sempre. Nesta senda, desenvolve o autor:

*“Os lucros sociais pertencem À sociedade até o exato momento em que a maioria societária, deliberando acerca da destinação do resultado, opta por distribuí-lo, total ou parcialmente, entre sócios. A partir desta deliberação, os sócios são credores da sociedade pelos dividendos correspondentes e poderão cobrá-los, inclusive judicialmente, salvo em caso de falência da sociedade. Os lucros sociais destinados à capitalização ou à constituição de reservas continuarão no patrimônio da sociedade.”*<sup>258</sup>

Esta conceituação observa especificamente o momento em que a transferência dos valores ocorre da Sociedade Empresária ao Sócio, determinando a ocorrência do acréscimo de renda previsto pelo legislador como parte do fato gerador da obrigação tributária do imposto de renda. Também, advoga-se da presente inteligência, definição do contribuinte a que se refere o tributo. Como bem aponta a doutrina supra, o montante distribuído deixou de fazer parte do patrimônio empresarial, convertendo-se em renda - na acepção do IR - pessoal do acionista. Este viés afasta o entendimento de que a implementação de tributação via IR destes valores últimos seja bitributação, tendo-se por base que eles figuram sobre a posse de sujeitos passivos diversos, em momentos diversos e sob justificativa diversa. Inequivocamente, não se tratam dos mesmos valores. Ao que o primeiro deles surge do montante bruto da própria atividade empresarial, de posse da sociedade empresaria; o

<sup>257</sup> MOREIRA; FREITAS; DA COSTA, 2017.

<sup>258</sup> COELHO, 2016, p. 141.

consequente sendo a representação do direito societário de acionista em receber certa parcela destinada a ele por convenção societária: o que basta dizer, a sociedade “escolheu”<sup>259</sup> conceder a ele estes valores como forma de contrapartida de sua “função” e “exercício histórico” dentro dela.

Por fim, destaca-se o trato que a LSA<sup>260</sup> oferece ao instituto do lucro das sociedades empresarias como ilustração do exposto, ordenando cronologicamente os institutos que decorrem até efetivamente se chegar na remuneração do sócio pelo dividendo.

#### 4.4 TRIBUTAÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS PELO MUNDO

Da definição tripartite de Castro<sup>261</sup>, o Brasil se caracteriza como um dos raros exemplos do método da Isenção dos Lucros e Dividendos no mundo, opondo-se aos demais modelos: o já citado Sistema Clássico e o Sistema Intermediário. Este subcapítulo se ocupará de tomar das experiências Alemã e Estadunidense espelho comparativo à nossa atual sistemática.

Antes de se passar aos dados colhidos sobre experiências outras, mister fazer uma breve ressalva. As experiências tributárias não decorrem somente da disposição política tomada por determinado país. São conceitos históricos, já incrementados em um sistema, de forma que impossível a simples transposição de um modelo considerado efetivo. Com efeito, o fator que motiva o estudo de outras experiências é a possibilidade de ponderar em diferentes realidades e diferentes opções, novos horizontes possíveis.

---

<sup>259</sup> Em realidade, teve-se a concretude das normas da LSA, de forma que o verbete “escolheu” é tomado aqui pela possibilidade de a sociedade adimplir funções outras como concretização do capital social, ou investir em seu fundo de reserva, como bem aponta a citação supra. Entretanto, deve-se observar os percentuais previstos pela norma quando a sociedade permanece silente sobre a destinação do seu lucro social.

<sup>260</sup> “Art. 189. Do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o Imposto sobre a Renda.

*Parágrafo único.* o prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucros e pela reserva legal, nessa ordem.”

Art. 190. As participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzida a participação anteriormente calculada.

Art. 191. Lucro líquido do exercício é o resultado do exercício que remanescer depois de deduzidas as participações de que trata o artigo 190.

Art. 192. Juntamente com as demonstrações financeiras do exercício, os órgãos da administração da companhia apresentarão à assembléia-geral ordinária, observado o disposto nos artigos 193 a 203 e no estatuto, proposta sobre a destinação a ser dada ao lucro líquido do exercício.

<sup>261</sup> CASTRO, 2014.

#### 4.4.1 A experiência Alemã – um sistema clássico

Na sistemática alemã, todo o tipo de renda auferido por uma corporação é considerado como seu rendimento, não havendo separação entre ganhos de capital e ganhos ordinários. Com efeito, tratando-se de um país que opera a tributação sobre os lucros e dividendos no sistema clássico, os valores auferidos pela pessoa física recebem tributação em paralelo aos declarados pela sociedade empresária.

Na Alemanha, toda pessoa jurídica é tributada pelo *Körperschaftsteuer*, cuja alíquota aplicável é mensurada em 15%, com acréscimo superveniente de 5,5% na forma da contribuição de solidariedade<sup>262</sup>, totalizando-se 15,825% de tributação aplicada.<sup>263</sup> Esse montante é somado de um imposto sobre a atividade comercial, nomeado *Gewerbesteuer*. Este, varia conforme o município em que o contribuinte atua ou reside, incidindo tanto sobre as corporações, quanto pelas pessoas físicas empresárias individuais. Conforme ressaltam Carvalho *et al*, com o acréscimo deste imposto - cuja taxa flutua entre 7% a 17%, pois não é dedutível do *Körperschaftsteuer* – a tributação sobre a empresa na Alemanha opera com uma alíquota efetiva variando por volta de 30%<sup>264</sup>. Sobre aspectos gerais, a norma tributária Alemã permite várias deduções dos valores pagos, equacionando os valores pagos via tributação na forma de créditos dedutíveis.

Quanto aos lucros e dividendos, o sistema se divide conforme a pessoa:

- a) Pessoa jurídica: é tributada na margem de 26,375% se somada a contribuição de solidariedade; entretanto, o percentual efetivo varia conforme a origem da empresa, podendo ocorrer a dedução de 40% do total incidido caso ela resida fora da EU e seu país sede não tenha um acordo bilateral tratando da bitributação. Ainda, ressaltam Carvalho *et al*<sup>265</sup>, que a sistemática alemã prevê um modelo de unidade integrada para as empresas. Nesta, uma opera como controladora das demais,

<sup>262</sup> Imposto especial criado para equilibrar as disparidades encontradas na reunificação pós guerra fria.

<sup>263</sup> CARVALHO, 2015, p. 18.

<sup>264</sup> *Ibid.*, p. 19.

<sup>265</sup> *Ibid.*, p. 18.

subsidiárias, de forma que as segundas se comprometem a transferir todo o lucro obtido à controladora, que, por sua vez, irá arcar com os custos da segunda. Assim, o *Körperschaftssteuer* deixa de incidir nas demais, sendo aplicado tão somente sobre a empresa controladora.

- b) Pessoa física: os lucros e dividendos são retidos na fonte via Imposto de Renda, no mesmo montante inicialmente devido pela pessoa jurídica, ou seja, o de 26,375% com o incremento da contribuição.

#### 4.4.2 A experiência Estadunidense – um sistema intermediário

Os Estados Unidos operam diante do sistema nomeado intermediário; significa dizer que, apesar de existir afigura da tributação sobre os lucros e dividendos, ela não opera igualmente perante a Pessoa Física e a Pessoa Jurídica, sendo adequada pelo sistema tributário natal a de alguma forma deduzir ou compensar sua incidência. A tributação da empresa estadunidense é operada pelo *corporate tax*.

Grosso modo, citando Keightley, Carvalho *et al*<sup>266</sup> separam os modelos societários conforme a divisão efetuada pelo *Internal Revenue Code* (IRC)<sup>267</sup> separando-os em cinco modelos diversos. A título de importância, tratar-se-á somente dos modelos *Limited Liability Companies* e *C Corporations*. Os demais, ressalvam os autores, pelas próprias modalidades em que operam, não possuem incidência de tributação perante o lucro da pessoa jurídica, de forma que sua análise seria irrelevante.

Para a sistemática norte-americana, o imposto de renda empresarial incide sobre o lucro da empresa. Isto é dizer que ele é um imposto que busca observar o que a empresa realmente obteve de valorização, e não o quanto ela teve de rentabilidade bruta. Portanto, consoante revela o citado estudo, diversas formas de gastos como pessoal, maquinário e até *marketing*, permitem sua dedução do montante total devido. Este, variável por alíquotas, sendo a mais baixa 15% e a mais alta 39%. De forma a se obter uma alíquota efetiva média em 35%.

---

<sup>266</sup> Ibid., p. 23.

<sup>267</sup> O IRC, também conhecido como título nº 26 é parte do Código Tributário Federal dos Estados Unidos.

Os valores recebidos pela pessoa física a título de dividendos são tributados na fonte. Em regra, não existem formas no direito norte americano de compensar os valores pagos pela empresa ou pelo sócio. Entretanto, os rendimentos recebidos a título de dividendos são pagos em alíquotas diferenciadas<sup>268</sup>, em percentuais inferiores às demais fontes de renda. O que de fato não deixa o sistema estadunidense livre de críticas, por oferecer tratamento desigual a fontes diversas de rendimentos.

Apesar disso, o estudo de Carvalho *et al*<sup>269</sup>, observa-se que o federalismo estadunidense gera um sistema heterogêneo de tributação, com diferentes estados tomando medidas diversas – com certa semelhança ao processo da “guerra fiscal” - torna-se impraticável adotar um modelo que desenhe exatamente todo o comportamento americano.

---

<sup>268</sup> Ibid., p. 25.

<sup>269</sup> Ibid., pp. 25-27.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A construção dessa defesa teve sua gênese na compreensão de uma sociedade edificada sobre ideais da justiça distributiva – de outra sorte não se desenvolveria assim o tema. Portanto, credita-se o equilíbrio tributário a uma sociedade justa. Uma sociedade justa não é construída com sofismas. É construída sobre muito esforço, um forte altruísmo e uma consciência de conjunto que importa ao indivíduo a capacidade empática de objetificar no amparo à satisfação de necessidades do próximo, um bem maior.

De fato, é o que observa Rawls quando desenvolve o véu da ignorância:

*“A razão pela qual essa posição [original] deve abstrair as contingências do mundo social e não ser afetada por elas é que as condições de um acordo equitativo sobre princípios de justiça política entre pessoas livres e iguais deve **eliminar as vantagens de barganha** que inevitavelmente surgem sob as instituições de fundo de qualquer sociedade, em virtude de tendências sociais, históricas e naturais cumulativas. **Tais vantagens e influências contingentes que se acumularam no passado não devem afetar um acordo sobre os princípios que deverão regular as instituições da própria estrutura básica do presente para o futuro.**”<sup>270</sup>(grifo nosso).*

Dos diversos trechos em que o filósofo desenvolve o tema, este foi escolhido por representar outro principal ponto para o debate que se busca instigar. Quando Rawls suscita a barganha social que o poderio econômico influi perante a sociedade, em muito ele traduz a noção contemporânea de manobras e medidas políticas, jurídicas e sociais que restringem as condições socioeconômicas a um *status quo*.

O porquê de o filósofo buscar afastá-las das novas relações sociais é por visualizar nelas a constrição da justiça como o “justo” sob a força da justiça como o “bem”. Esta segunda, quando referente a determinado grupo, importa a eles buscar por meio do que consideram “justo” o benefício próprio. Essa concepção do justo, somada da conjuntura socioeconômica, acaba por constranger os encaminhamentos sociais prescritos pela Constituição Federal. Passa a obstar a luta contra a desigualdade por não visualizar na existência de um todo, o dever maior de concretização da distribuição das vantagens econômicas.

Ocupando-se por redigir uma definição sobre o conceito de Lucro, Washington Peluso já observava a conjectura de um sistema tributário despreocupado em restringir abusos:

---

<sup>270</sup> RAWLS, John. *O liberalismo político*, São Paulo: Martins Fontes, 2011, p.27.

*“Fica em aberto, como se vê, o caminho ideológico do lucro sem limites, quando não obtido por essa forma de abuso. Resta a indagação das consequências desse fato em termos de ‘justiça distributiva’, onde se procura dar a resposta com medidas tributárias do tipo do ‘imposto de renda progressivo’, ‘imposto sobre a fortuna’, cujo resultado se aplicaria na repartição de benefícios em geral.”<sup>271</sup>*

Têm-se que a percepção do Brasil como país com enorme carga tributária não é necessariamente errada, porquanto incompleta. Em termos totais, o percentual do PIB referente à tributação é relativamente baixo diante de quaisquer comparações com os países membros da OCDE. A questão que deveria ser debatida a fundo pelos juristas, políticos, economistas e pela mídia é a baixa progressividade dos tributos. É a adoção deste modelo focado na tributação do consumo em descompasso com a tributação progressiva da renda. É um sistema que ignora o potencial hierarquizador que a herança e a rentabilidade do capital delegam às classes mais abastadas, gerando um ciclo de concentração de renda (ou espiral, na terminologia que Piketty adota).

Outrossim, quando o juro é mais atrativo que os lucros, gera-se um problema de larga escala ao mercado e à industrialização. Se ao indivíduo mais vale deixar o dinheiro aplicado, impõe-se um obstáculo ao empreendedorismo. Quando ele verifica que os riscos do negócio não significam maior lucratividade, a escolha natural é optar pelo caminho mais seguro. Prática que acaba por indiretamente inibir o crescimento do mercado e ampliar as desigualdades de renda – ainda, facilita a criação de monopólios, visto que as empresas já concretizadas em determinado nicho de mercado não irão encontrar óbices à sua ampliação; inexistindo competição interna, o consumidor irá sofrer com a interposição de preços arbitrários e poderá ver os produtos perderem em qualidade, já que ausente a competitividade natural que fomenta a melhora de preços e produtos. A reação ocorre em cadeia, e historicamente quem arca com as consequências é o consumidor salariado.

Com efeito, essa é a tese central de Thomas Piketty ao desenvolver sua análise evolutiva histórica do capital. Observando essa perpetuação da valorização da renda pelo seu rendimento atroz, o economista afirma que *“A principal força desestabilizadora está relacionada ao fato de que a taxa de rendimento privado do capital  $r$  pode ser forte e continuamente mais elevada do que a taxa de crescimento da renda e da produção  $g$ .”* Acrescentando ainda em

---

<sup>271</sup> SOUZA, 2005, p. 571.

sentido semelhante ao que percebera Rawls décadas antes: “*A desigualdade  $r > g$  faz com que os patrimônios originados no passado se recapitalizem mais rápido do que a progressão da produção e dos salários.*”. Nesta mesma linha, o autor conclui:

“Essa desigualdade exprime uma contradição lógica fundamental. O empresário tende a inevitavelmente a se transformar em rentista e a dominar cada vez mais aqueles que só possuem sua força de trabalho. Uma vez constituído, o capital se reproduz sozinho, mais rápido do que cresce a produção. O passado devora o futuro.”<sup>272</sup>

Sobretudo, não se pretendia aqui exaurir o tema. Mas sim trazê-lo à tona do debate jurídico. Isso por compreender que a realidade fática é, em conformidade com o que verificava Max Weber, um contorno complexo dos fatores “determinantes da verdadeira conduta humana”<sup>273</sup>. Portanto, fator determinante para que se faça uma análise correta das consequências de determinado direito, por exprimir da realidade social vigente seu significado.

A grande dificuldade de tratar o tema se fulcra na particularidade de sua adoção pelo Brasil. Obras como a de Piketty, além da massiva maioria da doutrina estrangeira, praticamente passam em branco sobre a particularidade brasileira em isentar os lucros e dividendos. Tal conceito atenta à problemática da medida: por que, em um país já tão desigual toma-se uma medida capaz de acentuar ainda mais a desigualdade? A atual crise fiscal exigirá de todos os operadores da ciência política, além de grande conhecimento e estudo, muita vontade e um tanto de criatividade para encontrar um resultado equilibrado que garanta a efetividade da redistribuição de renda do sistema. Sobretudo em respeito aos preceitos e garantias ofertados pela Constituição.

O atual modelo de isenção da tributação dos lucros e dividendos demonstrou estar fundado em fracassos. Fracassou em promover o controle fiscal, fracassou promover a progressividade da tributação, incentivando práticas tributárias distorcidas. Ainda, não existem dados satisfatórios que creditem à desoneração incentivo à promoção da atividade econômica, de forma que sua legitimidade no STB é um tanto questionável.

Malgrado estarmos longe de uma situação equilibrada, os primeiros passos em direção a uma realidade de concretização da justiça social são

<sup>272</sup> PIKETTY, 2014, p. 555.

<sup>273</sup> WEBER, Max. *O direito na economia e na sociedade*. Tradução Marsely de Marco Martins Dantas, 1ª ed. São Paulo: Ícone, 2011, p. 23-25.



tomados com a promoção em pauta do tema. Liam Murphy e Thomas Nagel sintetizam com precisão cirúrgica a conjuntura sócio-política em vigência, preceituando na construção valorativa do argumento fator de modificação da mentalidade atual, pois:

*“As igualdades anteriores tiveram de ser conquistadas em face de antigas tradições de exclusão – por classe hereditária, por religião, por raça ou por sexo. Essas vitórias consubstanciaram-se em direitos reconhecidos que dão o mesmo status legal e político a todos os membros da sociedade. Para a expressão de um ideal socioeconômico igualitário no contexto do capitalismo, a solução não será tão simples. Mas a aceitação da inevitabilidade da desigualdade socioeconômica pode coexistir com uma insistência em que os que saem perdendo em nosso sistema comum não sejam tão fortemente prejudicados, e com a idéia de que os vencedores não têm motivo algum para reclamar se a garantia universal de um mínimo social decente lhes deixa com menos recursos do que teriam se os mais pobres permanecessem na miséria.”<sup>274</sup>*

Sobre este arcabouço que se tentou construir uma pesquisa capaz de corroborar ao debate de possíveis alterações em uma reforma tributária. Que, cada vez mais, demonstra-se necessária ao crescimento sadio de um Brasil que anseie por oferecer aos seus um plano fático provido de igualdade de oportunidades. Obstando privilégios e inibindo a prática da barganha social mencionada por Rawls – tão comum em nossa ainda curta história.

---

<sup>274</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. Tradução Marcelo Brandão Cipolla, São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 260.

## REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 4ª ed. Ampl., atual em função da Constituição de 1988. São Paulo: RT, 1990.
- \_\_\_\_\_. **IPTU: progressividade**. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 15, n. 56, p. 75-83, abr./jun. 1991.
- ATKINSON, Anthony B., **Desigualdade: O que pode ser feito?**, Lisboa: Leya, tradução: Elisa Câmara, 2015.
- AUGUSTO, Ana Maria Ferraz. **Enciclopédia Saraiva de Direito**. Vol. 65: Repartição. São Paulo: Saraiva, 1977.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.
- \_\_\_\_\_. **Uma introdução à Ciência das Finanças, 19ª ed. rev. e atualiz.** SEGUNDO, Hugo de Brito Machado, Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- BARBOSA, Rui. **“Relatório do Ministro da Fazenda”**, Brasil: Ministério da Fazenda, Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1891.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1968.
- BEVILÁQUA, Clóvis. **Teoria Geral do Direito Civil**. 2ª ed., Rio de Janeiro: Livraria Francisco Alves, 1929.
- BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 360.461-7/MG**, relator Ministro Celso de Mello, julgamento em 6.12.2005.
- \_\_\_\_\_, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.
- \_\_\_\_\_. **Exposição de Motivos nº 325/95**. Ministério da Fazenda, Brasília, DF, 1995.
- \_\_\_\_\_. **Instrução Normativa RFB 1.500**, Receita Federal, 29 de outubro de 2014, 2014.
- \_\_\_\_\_. Lei n. 6.404, de 15 de dez. de 1976. **Lei das Sociedades Anônimas**, Brasília, DF, dez 76. sítio eletrônico internet - planalto.gov.br, 76.
- \_\_\_\_\_. **Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Novo Código Civil Brasileiro. Legislação Federal. sítio eletrônico internet - planalto.gov.br, 2002.
- CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas, **Curso elementar de Direito Econômico**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2012.
- \_\_\_\_\_. **Economia política para o curso de direito**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012.
- \_\_\_\_\_. **O jurisdicismo e o raciocínio do Direito Econômico**. In: [http://fbde.org.br/artigos/ricardo\\_o%20juridicismo%20e%20o%20raciocinio%20do%20direito%20economic.html](http://fbde.org.br/artigos/ricardo_o%20juridicismo%20e%20o%20raciocinio%20do%20direito%20economic.html), Acesso em: 10 de agosto de 2017.

- CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional** 5ª. ed. Coimbra: Almedina, 1992.
- CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no Estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **A natureza meramente interpretativa do art. 129 da Lei 11.196/05, o imposto de renda, a contribuição previdenciária e as sociedades de serviços profissionais**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 154, jul. 2008.
- CARVALHO, Cristiano Viveiros de, et. al; Silva, Jules Michelet Pereira Queiroz e (Coord.). **Tributação de lucros e dividendos no Brasil: uma perspectiva comparada**. Câmara dos Deputados: Consultoria Legislativa, Brasília, DF, 2015.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- CARVALHOSA, Modesto (coord.). **Comentários à Lei de Sociedades Anônimas: (artigos 138 a 205)**. V. 3. São Paulo: Saraiva, 2002.
- CASTRO, Fábio Avila de. **Imposto de Renda da Pessoa Física: Comparações Internacionais, Medidas de Progressividade e Redistribuição**. Dissertação (mestrado) - Universidade de Brasília, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Departamento de Economia, Mestrado em Economia do Setor Público, 2014.
- CETAD, Receita Federal;. **Estudos Tributários: Carga Tributária no Brasil – 2015 (Análise por Tributo e Bases de Incidência)**, 2015.
- COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial: direito de empresa**. 28ª ed. ver., atual. e ampl., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.
- CORREIA NETO, Celso de Barros, **O avesso do Tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. São Paulo: Almedina, 2ª edição, 2016.
- DE FREITAS, Vladimir Passos et al. **Código Tributário Nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS**, 6ª ed. rev. Atual, e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.
- DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003.
- DOMINGUES, Nathália Daniel. **Tributação da herança**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017.
- DWORKIN, Ronald, **A raposa e o porco-espinho: justiça e valor**, tradução Marcelo Brandão Cipolla, São Paulo: WMF Martins Fontes, 2014.
- FERNANDES, Edison Carlos. **Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL: de acordo com a Lei nº 12.973 de 2014**, São Paulo: Atlas, 2015.

FISCHER, Octavio Campos. (Coord.). **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004.

FLEISCHACKER, Samuel. **Uma breve história da justiça distributiva**. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade Tributária: a agenda negligenciada**, Rio de Janeiro, Ipea, abril de 2016.

GONZÁLEZ, Nazario. **Los Derechos Humanos em la Historia**. Barcelona: Servei de Publicacions de la Universitat Autònoma de Barcelona, 1998.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN Cass R. ***The Cost of Rights: why liberty depends on taxes***. New York: Norton & Co., 1999.

KARNAL Leandro (org.) **História dos Estados Unidos: Das origens ao século XXI**. São Paulo: Contexto, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva org. *et al.* **Estudos sobre o Imposto de renda: em memória de Henry Tilbery**. São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2012.

MÊLEGA, Luiz, **O Poder de Tributar e o Poder de Regular. Direito Tributário Atual**, vol. 7/8, São Paulo: IBDT, Resenha Tributária, 1987/1988.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional** 9ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014.

MOREIRA, Angélica Gonçalves; FREITAS, Edgar Eimard. DA COSTA; Nilza Eliane Silva. **Tributação da Distribuição de Lucros**, tese apresentada em Conaf, 2012. Disponível em: [http://www.sindifisconacional.org.br/mod\\_download.php?id=aHR0cDovL3d3dy5zaW5kaWZpc2NvbWJjaW9uYWwub3JnLmJyL2ltYWdlcy9wdWJsaWNhY29lc3Rlc2VzX0NvbWJmL3Rlc2VfMTQucGRmfDA=>](http://www.sindifisconacional.org.br/mod_download.php?id=aHR0cDovL3d3dy5zaW5kaWZpc2NvbWJjaW9uYWwub3JnLmJyL2ltYWdlcy9wdWJsaWNhY29lc3Rlc2VzX0NvbWJmL3Rlc2VfMTQucGRmfDA=>) Acesso em: 24/12/2017.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade privada: os impostos e a justiça**. Trad. Marcelo Brandão Cipolla, São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

NADER, Paulo. **Curso de direito civil, parte geral – vol. 1**. 8ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2011.

NISKANEN, William Arthur. **Reaganomics**. 1988. Acessível em: <http://www.econlib.org/library/Enc1/Reaganomics.html>. Consultado em 29 de Set. de 2017.

NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. **História do imposto de renda no Brasil – Um enfoque da pessoa física (1922-2013)**. Brasília: Receita Federal, 2014.

OECD, **Revenue Statistics 1965-2016**, Paris: OECD Publishing, 2017.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8ª.ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **O surgimento mundial do Imposto de Renda. Breve histórico no Brasil**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 7, n. 54, 1 fev. 2002. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/2578>>. Acesso em: 21 set. 2017.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**; tradução Monica Baumgarten de Bolle. 1ª ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014

RAWLS, John, **Uma teoria da justiça**, tradução: Jussara Simões, 3ª ed, São Paulo: Martins Fontes, 2008.

\_\_\_\_\_. **O liberalismo político**, São Paulo: Martins Fontes, 2011.

REALE, Miguel. **O Estado Democrático de Direito e o Conflito das Ideologias**. São Paulo: Saraiva, 1998.

RECEITA FEDERAL, Subsecretaria de Tributação e Contencioso - [http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica#calculo\\_mensal\\_IRPF](http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica#calculo_mensal_IRPF)— publicado 10/07/2015 11h42, última modificação 23/11/2016 16h19, acesso em: 15 de outubro de 2017.

SABINE, Basil Ernest Vyvyan. **A history of income tax**, Grã-Bretanha: Routledge, 2013.

SANDEL, Michael J. **Justiça - o que é fazer a coisa certa**. Trad. Heloísa Matias e Maria Alice Máximo. 17ª ed. – Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2015

SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. **The income tax: a study of the history theory and practice of income taxation at home and abroad**, New York: The Macmillan Company, 1914

SKINNER, Burrhus Frederic. **Science and Human Behavior**. New York: Macmillan, 1953.

SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Ensaio de conceituação jurídica do preço**. Belo Horizonte: Imprensa Oficial, 1949.

\_\_\_\_\_. **Primeiras Linhas de Direito Econômico**, 6 ed., São Paulo: LTr, 2005.

STIGLITZ, Joseph Eugene. **The price of inequality: how todays divided society endangers our future**, 1ª ed., New York: WW Norton & Company, 2013.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do Estado e dos contribuintes**. Título original: Besteuerungsmoral und Steuermoral. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, 19ª Ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

\_\_\_\_\_. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. I – Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. **Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**, 3ª ed., Coimbra: Almedina, 2004.

WEBER, Max. ***Economia e sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva***; trad. Regis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa; Rev. Gabriel Cohn, Brasília: Universidade de Brasília, 1999.

\_\_\_\_\_. **O direito na economia e na sociedade**. Tradução Marsely de Marco Martins Dantas, 1ª ed. São Paulo: Ícone, 2011.

WINKLER, Noé. **Síntese da evolução do imposto de renda no Brasil**, Brasília: Imprensa, 2002.